وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المدية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

❖ إعداد الطالبة:
براهيم بولعراس بسمة

❖ إشراف الأستاذ
خيرات أحمد

السنة الجامعية: 2024-2025


بسم الله الرحمن الرحيم

الاهداء

الحمد لله حبا وامتنانا على البدء والختام

وبكل حب وفخر أهدي ثمرة نجاحي وتخرجي:

إلى نفسي الطموحة التي بدأت بطموح وانتهت بنجاح

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى من علمني أن الإرادة والعزيمة تصنع المعجزات، إلى من كان سندي بعد الله، إلى من غرس في قلبي حب العلم ورافقني في كل خطوة

إلى أبي الغالي

إلى من منحتني الحياة بحبها وحنانها، إلى القلب الذي ينبض بالعطاء دون مقابل،

إلى من كان دعائها سر نجاحي ونور في طريقي، إلى مؤنسة روحي...

إلى أمي الحبيبة

إلى أعز الناس، إلى من كانوا لي خير رفيق وسند، إلى من تقاسمت معهم لحظات الفرح والتعب وكانوا دائما مصدر دعمي وقوتي...

إلى اخوتي الغاليين

إلى من كان له بصمة في مسيرتي، إلى من قدم لي الدعم والتشجيع، إلى من أمن بقدراتي وساهم في تحقيق هذا الإنجاز...

إلى رفيق دربي



شكر وتقدير

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى المشرف الدكتور "خيرات أحمد" على ما قدمه من توجيهات ساهمت في إثراء موضوع دراستي

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إلى عمال مديرية الضرائب لولاية المدية

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

المستلخص:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي أصبح يشكل خطرا على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية، وفي هذا السياق يبرز دور الرقابة الجبائية كألية فعالة لمكافحة هذه الظاهرة من خلال فحص التصريحات الجبائية وكشف التجاوزات الصادرة عن المكلفين بالضريبة، مما يساهم في تعزيز الالتزام الضريبي وتحقيق العدالة الجبائية بهدف حماية واسترجاع المال العام ودعم التنمية الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية.

Résumé:

Cette étude vise à identifier le rôle du contrôle fiscal dans la réduction du phénomène d'évasion fiscale, devenu une menace pour l'économie nationale et le trésor public, Dans ce contexte, le rôle du contrôle fiscal apparaît comme un mécanisme efficace pour lutter contre ce phénomène en examinant les déclarations fiscales et en découvrant les violations commises par les contribuables.

Cela contribue à renforcer le respect des obligations fiscales et à parvenir à la justice fiscale dans le but de protéger et de recouvrer les fonds publics et de soutenir le développement économique.

Mots clés : impôt, évasion fiscale, contrôle fiscal.

الفهرس:

العنوان	رقم الصفحة
الشكر	
الاهداء	
المستخلص	
فهرس المحتويات	
قائمة الاشكال والجداول	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي	22-1
مقدمة الفصل	1
المبحث الأول: عموميات حول الضريبة	2
المطلب الأول: مفهوم وخصائص الضريبة	2
المطلب الثاني: القواعد العامة للضريبة	4
المطلب الثالث: أنواع واهداف الضريبة	5
المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي	8
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	8
المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي	8
المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي	10
المبحث الثالث: طرق واثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته	12
المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي	12
المطلب الثاني: اثار التهرب الضريبي	14

المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي	17
خلاصة الفصل	22
الفصل الثاني: الجانب التنظيمي والتشريعي للرقابة الجبائية	61-23
مقدمة الفصل	23
المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية	24
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها	24
المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية	26
المطلب الثالث: أسباب الرقابة الجبائية	31
المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية	33
المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية	33
المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية	42
المطلب الثالث: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية	44
المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية	47
المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات	47
المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية	48
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي	51
خلاصة الفصل	61
الفصل الثالث: دراسة حالة في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	80-61
مقدمة الفصل	61
المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية	62
المطلب الأول: نشأة ومهام مديرية الضرائب لولاية المدية	62
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	63
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب	69

المبحث الثاني: إجراءات سير عملية الرقابة الجبائية	72
المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية الرقابة	72
المطلب الثاني: دراسة وتحليل الملف الجبائي	73
المطلب الثالث: التحقيق الميداني في المحاسبة	75
المبحث الثالث: الإجراءات الختامية لعملية الرقابة	77
المطلب الأول: تبليغ النتائج الأولية للمكلف	77
المطلب الثاني: تبليغ النتائج النهائية	79
المطلب الثالث: اعداد تقرير عملية التحقيق	81
خاتمة الفصل	83
الخاتمة	84
قائمة المراجع	87
قائمة الملاحق	91

قائمة الأشكال والجداول والمختصرات

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	34
02	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	35
03	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	36
04	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	39
05	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب	41
06	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	68

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	جدول تأسيس الإيرادات "تبليغ أولي"	78
02	جدول تأسيس الربح "تبليغ أولي"	79
03	جدول يبين الضريبة على الدخل الإجمالي "تبليغ أولي"	79
04	جدول تأسيس الإيرادات "تبليغ نهائي"	80
05	جدول تأسيس الربح "تبليغ نهائي"	80
06	جدول يبين الضريبة على الدخل الإجمالي "تبليغ نهائي"	81

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	الميزانية	91
02	ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية	92

مقدمة عامة

تعد الضرائب أحد أهم مصادر الدولة في الوقت الحاضر فهي تحقق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وهي الوسيلة الرئيسية التي تعتمد عليها الدولة لتحقيق غاياتها ومعالجة أزماتها والتزايد المستمر لنفقاتها العامة، لكن استمرارية هذا يعتمد على مدى التزام المكلفين بدفع الضريبة المترتبة عليهم وعدم التهرب منها.

فقد شهدت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا رهيبا واتخذت أشكال متعددة مع مرور الوقت وأصبحت ظاهرة عالمية، لابد من مكافحتها والقضاء عليها لأنها تشكل خطرا كبيرا على الاقتصاد.

وفي هذا السياق يبرز دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وضمان التزام المكلفين بأداء واجباتهم الجبائية من خلال المتابعة المستمرة والمراقبة الدورية لتحقيق العدالة الجبائية والاستقرار المالي للدولة بغية القضاء عليها.

وبناءا على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن للرقابة الجبائية ان تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات التالية:

- ما هو التهرب الضريبي؟ وماهي أسبابه؟
- ما مفهوم الرقابة الجبائية؟ وماهي أشكالها؟
- كيف تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية؟

فرضيات الدراسة:

بعد طرح الإشكالية والتساؤلات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، يمكن وضع الفرضيات التالية:

- التهرب الضريبي ظاهرة يتبناها المكلف بغرض تجنب التزاماته اتجاه الدولة.
- الرقابة الجبائية الية أساسية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- تساهم الرقابة الجبائية بمديرية الضرائب في مكافحة التهرب الضريبي.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في الأهمية البالغة التي تحظى بها الضرائب ومساهمتها في دعم الخزينة العمومية، وأيضا تفشي ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد الاقتصاد الوطني والدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحته من خلال تسخير كافة الوسائل المتاحة.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في مجموعة من النقاط هي:

- تعزيز الوعي الضريبي لدى المكلفين بهدف التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ابراز خطورة التهرب الضريبي في إعاقة التنمية الاقتصادية.
- التعرف على الأساليب التي يلجأ اليها المكلف بالضريبة في عملية التهرب الضريبي، الى جانب دراسة الطرق المتبعة من طرف الجهات المختصة لمكافحة هذه الظاهرة.

أسباب اختيار الموضوع:

- موضوع يخدم تخصصي الجامعي.
- الاهتمام والميول الشخصي للمواضيع الخاصة بالمجال الجبائي.
- الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعطيات ذات الصلة وتصنيفها وتحليلها ودراسة دور الرقابة الجبائية في التصدي لظاهرة التهرب الضريبي وتقييم مدى نجاعتها من خلال الاعتماد على مختلف المصادر المتعلقة بمتغيرات الدراسة والاطلاع عن قرب للعمل الميداني وكذلك الاعتماد على دراسة حالة لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم تحديد الدراسة المكانية بمديرية الضرائب لولاية المدية وبالضبط المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية.

الحدود الزمانية: من 2025/02/02 الى 2025/03/13.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة متابعة التعديلات المستمرة على القوانين والإجراءات الجبائية.
- نقص الكتب في موضوع الرقابة الجبائية.
- صعوبة الحصول على معلومات دقيقة من مديرية الضرائب والتحجج بالسر المهني.

الدراسات السابقة:

1) ترعي زكريا، دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019/2018.

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي وأسبابها والتطرق الى مختلف مفاهيم الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها.

2) عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي، الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد ،2 العدد ،1 مارس ،2019 جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مختلف وسائل الرقابة الجبائية، ودورها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

3) قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الجبائيين، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2010/2009.

تهدف هذه الدراسة الى معالجة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، والتطرق الى واقع الرقابة الجبائية في الجزائر ومدى فعاليتها في الحد من التهرب الضريبي.

هيكل الدراسة:

لإنجاز هذه الدراسة تم تقسيمها الى فصلين يمثلان الجانب النظري، وفصل ثالث تطبيقي.

الفصل الأول: بعنوان الخلفية النظرية للتهرب الضريبي، حيث تطرقنا من خلاله الى عموميات حول الضريبة، مفاهيم حول التهرب الضريبي، طرق مكافحة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني: بعنوان الجانب التنظيمي والتشريعي للرقابة الجبائية، تم التطرق من خلاله الى الإطار المفاهيمي، وكذا الإطار الهيكلي والتعرف على الهياكل الجديدة ومهامها والإطار القانوني للرقابة الجبائية.

الفصل الثالث: يتمثل في دراسة حالة تطبيقية في مديرية الضرائب لولاية المدية وهذا من خلال تقديم عام لمديرية الضرائب، وتم التطرق الى إجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب ودراسة لملف جبائي خاص لمكلف بالضريبة.

الفصل الأول: الخلفية النظرية للتهرب الضريبي

مقدمة الفصل

تعد الضـــريبة أداة مالية أســـاســـية تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة لأنها المصـدر الرئيسـي في تمويل خزينة الدولة، كما تمثل أحد الأعمدة الرئيسـية في السـياسـات الاقتصادية حيث تعكس مدى كفاءة النظام المالي وعدالته.

وبالرغم من الدور الذي تلعبه الضـــريبة الا أنها تواجه تحديات كبيرة كظاهرة التهرب الضـريبي التي يشـكل خطرا على الاقتصـاد الوطني ويؤثر سـلبا على الإيرادات العامة وهذه الظاهرة لا تقتصر على الافراد فقط بل تشمل أيضا المؤسسات والشركات.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة.

المبحث الثاني: ظاهرة التهرب الضريبي

المبحث الثالث: طرق واثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته.

المبحث الأول: عموميات حول الضريبة

تعتبر الضريبة إحدى الوسائل التقليدية التي تعتمدها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، وتعد في أيضا وسيلة فعالة لتنفيذ سياستها المالية وتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

أولا: تعريف الضريبة

التعريف الأول: اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية الدولة وجماعاتها المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.[1]

التعريف الثاني: الضريبة هي فريضة الزامية يدفعها الفرد جبرا للدولة أو احدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بدون أو يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.[2]

التعريف الثالث: مساهمة مالية الزامية من الأفراد حسب قدرتهم التكليفية وبصفة نهائية وبدون مقابل في تحمل الأعباء العامة للدولة نظير انتفاعهم بطريقة غير مباشرة من الخدمات العامة ولتحقيق أهداف مختلفة.[3]

من خلال التعريفات السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل:

فريضة مالية يتم تحصيلها من طرف الدولة بدون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.

---

[1] محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، بوزريعة الجزائر، 2003، ص 13.

[2] سالم محمد الشوابكة، **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، دار الثقافة، عمان، الأردن،2015، ص 68.

[3] بن بعلاش خاليدة، **مكافحة الغش والتهرب الضريبي**، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، مجلد 5، العدد 2، نوفمبر 2021، جامعة تيارت، ص 32.

ثانيا: خصائص الضريبة

انطلاقا من التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

❖ **الضريبة ذات شكل نقدي:**

الضريبة في وقتنا الحالي هي اقتطاع نقدي من ثروات الافراد والمؤسسات، وهذا لانتشار استخدام النقود، فإن الأصل أن تحصل الضريبة في شكل نقدي.[1]

❖ **الضريبة إلزامية:**

تحدد من الدولة أي أنها تفرض على المكلفين بها بحكم القانون ولا يخيرون في أدائها أو كيفية دفعها.[2]

❖ **الضريبة بدون مقابل:**

يقوم المكلف بسداد الضريبة دون أن يحقق منها منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.[3]

❖ **ضريبة تحقق نفع عام:**

تحصل الدولة على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الانفاق العام الذي يترتب على القيام بها تحقيق منافع عامة للمجتمع، وأصبحت

[1] زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية، مصر، بدون طبعة، 1998، ص 121.

[2] ميسون عبد الكريم أحمد، **تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 30، جامعة بغداد، 2015، ص 17.

[3] سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة**، دار المنشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى، 2000، ص 119.

الضريبة تستخدم في الآونة الراهنة، حيث تزداد درجات التدخل الاقتصادي والاجتماعي للدولة، في تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية مختلفة لا شك في نفعها العام.[1]

المطلب الثاني: المبادئ العامة للضريبة

على المشرع اتباع ومراعاة مجموعة من القواعد والأسس التي تحكم الضريبة عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

- **قاعدة العدالة:**

يلتزم كل مكلف بأداء الضريبة حسب قدرته التكليفية لتحقيق مبدا العدالة الضريبية ومن لا دخل له فهو معفى من ذلك، وكتب أدم سميث في هذا الصدد قائلا "يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة".[2]

- **قاعدة اليقين:**

يجب أن تكون الضريبة يقينية وليست عشوائية، فالفترة، النمط، حجم الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا للمكلف بالضريبة.[3]

- **قاعدة الملائمة:**

يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة وحسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة.

- **قاعدة الاقتصاد في النفقة:**

---

[1] زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص ص 123- 124.

[2] محمود جمام، **النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010، ص 18.

[3] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

وتعني أن تحاط القاعدة الضريبية لضمان السهولة في التطبيق والمرونة وتجنب الدخول في متاهات الإجراءات، والذي قد يؤدي الى تحمل الإدارة المالية نفقات كبيرة من اجل تحقيق اهداف النظام الضريبي وأيضا مراعاة مبدأ الاقتصاد في التحصيل، هو الذي يضمن للضرائب فعاليتها كمورد مالي تعتمد عليه الدولة دون أن تضيع جزء كبيرا منه في سبيل الحصول عليه.[1]

المطلب الثالث: أنواع وأهداف الضريبة

أولا: أنواع الضريبة

1. الضرائب الوحيدة والمتعددة:

- **الضرائب الوحيدة:**

هي التي تفرض على عنصر واحد من العناصر المحتمل أن تخضع للضريبة، ومن أمثلة ذلك الأنظمة الضريبية التي تقصر فرض الضريبة على الدخل أو الانفاق أو الناتج، وخير مثال على ذلك ما نادى به الطبيعيون بضرورة إلغاء كافة الضرائب المفروضة وفرض الضريبة على الناتج الزراعي الصافي، باعتبار أن الأرض الزراعية هي عنصر الإنتاج الوحيد المنتج وما عداها من عناصر إنتاجية فهي عقيمة.[2]

- **الضرائب المتعددة:**

[1] سالم محمد الشوابكة، مرجع سبق ذكره ص 76.

[2] سعيد عبد العزيز، **اقتصاديات الضرائب، سياسات، نظم، قضايا معاصرة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 60.

يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية حيث فتوسع الأنشطة الاقتصادية، يتطلب التوسع في فرض الضرائب وتنوعها كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بأسعار معتدلة، لا يشعر الأفراد بعبئها ومن ثم لا يفكرون في التهرب منها.[1]

2. الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

- **الضرائب على الأشخاص:**

هي الضريبة التي تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع المالية والاجتماعية للمكلف عند فرض الضريبة مثل الحالة الاجتماعية للمكلف، عدد الأولاد المعالين، وغيره مثل الضريبة على الرواتب والأجور.

- **الضرائب على الأموال:**

وهي الضريبة التي لا تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الاجتماعية للمكلف عند فرضها وأنها تفرض على المال (النقدي أو العيني) مثل الضريبة الجمركية.[2]

3. الضرائب المباشرة والغير مباشرة:[3]

- **الضرائب المباشرة:**

هي التي يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها الى شخص أخر، مثل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء الى غيرهم.

- **الضرائب الغير مباشرة:**

[1] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 140.

[2] سعيد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص63.

[3] حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2011.

هي عكس الضريبة المباشرة أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها الى شخص اخر، مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك، فهذه الضرائب يستطيع التاجر نقل عبئها الى المستهلكين.

4. الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:[1]

- **الضريبة النسبية:**

هي التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة فهي النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع ولا تتغير بتغير قيمتها، كالضرائب على أرباح الشركات تفرض بنسب (19% , 23% , 25%) حسب النشاط الممارس.

- **الضريبة التصاعدية:**

يفرض معدل الضريبة التصاعدية حسب الأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي وتفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها حيث تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.

5. الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:[2]

- **الضريبة التوزيعية:**

هي التي لا يحدد المشرع سعرها لكنه يقوم بتحديد حصيلتها الاجمالية وتوزع على الأفراد بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وتمتاز هذه الضريبة بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها وتضمن تحقيقها وتفسر أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون دفعها بالتضامن ويعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة وتتصف بعدم المرونة.

- **الضريبة القياسية:**

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 82.

[2] سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 198.

هي التي يحدد المشرع سعرها دون تحديد حصيلتها الاجمالية فتحدد بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتمتاز بأنها ضريبة عادلة حيث يكون العبء الضريبي على أساس القدرة التكليفية لكل مكلف وتراعي ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لمحدودية دخله، كما أنها تتمتع بالمرونة فيمكن رفع أو خفض سعر الضريبة بحسب التغيرات التي تطرأ على المكلفين فالضريبة القياسية تتميز بالشمول.

ثانيا: أهداف الضريبة

❖ **الهدف المالي:**

الهدف الأساسي للضريبة تغطية النفقات العمومية، الذي يحصر دور الضريبة في تغذية صناديق الخزينة العمومية، ويعطيها وظيفة مالية بشكل مطلق.[1]

❖ **الهدف الاقتصادي:**

الضريبة تعمل على تشجيع الاستثمار وضبط الاستهلاك وتوجيهه بشكل يحق التطور في الإنتاج من خلال إعفاء المشاريع الاستثمارية من الضرائب كليا أو جزئيا.

❖ **الهدف الاجتماعي:**

يتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق فرض الضرائب التصاعدية بحيث يكون العبء الضريبي مرتكزا على أصحاب الدخل العالي.

❖ **الهدف السياسي:**

يتمثل في أن الدولة تهدف من خلال الضريبة الى تحقيق عدة أهداف سياسية من أهمها حماية منتجاتها الوطنية من المنافسة الأجنبية من خلال فرض الضرائب العالية على السلع الأجنبية.

[1] محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 164.

المبحث الثاني: مفاهيم حول التهرب الضريبي

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

التعريف الأول: "هو عملية يقوم بها المكلف بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه اما بصورة كلية أو جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض العناصر الخاضعة للضريبة، فهي عملية غير قانونية تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة وينجم عنها أثار سلبية على الحصيلة الضريبية".[1]

التعريف الثاني: "لجوء الأفراد الى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها لكن بمقدار أقل من المقدار المحدد".[2]

من التعريفين السابقين نجد أن التهرب الضريبي هو التخلص كليا أو جزئيا من الأعباء الضريبية الملقاة على عاتق المكلف.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي

أولا: الأسباب المباشرة

1) الأسباب التشريعية:

بسبب تزايد القوانين المدرجة من عام لآخر أدى الى تعقد التشريعات الضريبية وتعدد نسبة الضرائب والرسوم.[3]

واتساع مجال التهرب الضريبي يكون حسب كيفية تنظيم القانون للضريبة وهذا مرتبط إلى حد كبير بتخلف وعدم استقرار التنظيم السياسي والاقتصادي والاجتماعي وهذا بدوره يؤدي إلى

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 153.

[2] بن بعلاش خاليدة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[3] صبرين بوعزة، **الرقابة الجبائية كاستراتيجية لحماية المال العام من التهرب الضريبي**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 7، العدد 2، نوفمبر 2023، جامعة المدية.

كثرة التعديلات في التشريعات الضريبية، وهو ما يؤثر على تحصيل الضريبة، هذا الأخير يقود إلى الاستهانة بقدرة وكفاية أجهزة الدولة المالية والضريبية في إقناع الأفراد المكلفين أو الضغط عليهم، ومن ثمة عجزها عن مكافحة حالة التهرب والغش الضريبي.

2) أسباب إدارية:

ان نجاح العمل الضريبي يتطلب عدة مقومات أساسية لا بد من توفرها وتتمثل في:[1]

- وجود عناصر فنية ذات كفاءة إدارية عالية والخبرة العملية الشاملة.
- وجود أنظمة رقابية فعالة تمتاز بالدقة والسرعة في اكتشاف المخالفات التي ترتكبها الأجهزة المختلفة والقيام بفرض عقوبات صارمة على المخالفين من الإداريين.
- تبسيط أحكام القوانين المتعلقة بالضرائب.
- ضرورة تزويد الإدارات الضريبية بتقنيات الكترونية متطورة تمكنها من حصر مختلف الأفراد المكلفين الضريبة بدقة وفعالية وتحديد مقدار العبء الضريبي الواقع عليهم.

ثانيا: الأسباب الغير مباشرة:

1) أسباب سياسية:[2]

ان انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، سببا من أسباب التهرب الضريبي، لأنه يؤدي الى عجز السلطات العامة على القيام بوظيفتها الأساسية.

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يتزايد كلما اشتدت حالة الاستياء العام من الضرائب وتكررت الشكاوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في

[1] موفق محمد عبده، **التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.

[2] بوشنافة الصادق، **ظاهرة التهرب الضريبي مشكل يعرقل تطبيق النظام الضريبي**، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الوطني حول تفعيل النظام الضريبي في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة، جامعة يحي فارس، المدية، 21 نوفمبر 2019، ص7.

توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

2) أسباب اقتصادية:

توجد العديد من العوامل الاقتصادية التي يمكن أن تساهم في زيادة التهرب والغش الجبائي، فإذا كانت الأوضاع الاقتصادية ملائمة بحيث يؤدي حالة النمو والازدهار، مما يؤدي الى ارتفاع نسبة المبادلات التجارية وانتعاش الأسواق وتزداد المداخيل وبذلك ينخفض نسبيا حجم التهرب الضريبي.[1]

3) أسباب أخلاقية:

فكلما ارتفع المستوى المستوى الأخلاقي لدى الأفراد ازداد وعيهم بأهمية سداد الضريبة التي تحقق نفعا عاما ومصلحة عامة وكلما أحس هؤلاء بواجبهم نحو المجتمع الذي يعيشون فيه الأمر الذي يؤثر عليهم فيدفعهم لتقبل الضرائب المفروضة عليهم.[2]

المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم الى:

1. التهرب الضريبي المشروع:

يعرف بالتجنب الضريبي وهو عبارة عن عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشأة للضريبة، عن طريق اللجوء الى بعض الأفعال والسلوكيات، كالامتناع عن استهلاك المنتجات

[1] صبرين بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 586.

[2] موفق محمد عبده، مرجع سبق ذكره، ص 12.

التي تفرض عليها ضريبة أكثر، أو ممارسة نشاط انتاجي تفرض عليه ضريبة أقل مقارنة بباقي الأنشطة.[1]

ومن أمثلة ذلك:[2]

- قيام شركات الأموال بتوزيع أرباح على المساهمين على شكل رواتب وأجور او على هيئة مخصصات يتم منحها لأعضاء مجلس الإدارة ويحصل نتيجة لذلك ان تكون الضريبة ذات معدلات منخفضة وذلك لكون الضرائب المفروضة على الرواتب عادة ما تكون قليلة
- قيام المكلف بنقل ملكية أمواله الى ورثته عن طريق عقد بيع في حياته وذلك من اجل عدم دفع ضرائب على أموال تركته بعد وفاته.
- من الممكن التهرب من ضريبة ذات معدلات مرتفعة الى ضريبة ذات معدلات متدنية وذلك عن طريق تغير صفة العمل بحيث يتم اعتبار بعض الأرباح الناتجة عن ممارسة بعض الاعمال أرباحا معفاة من الضرائب في حين ان ممارسة اعمال أخرى مشابهة لذلك تعتبر أعمالا غير معفاة من الضرائب ومثال ذلك عمليات بناء المنازل المتعددة وبيعها شققا.

2. التهرب الضريبي الغير مشروع:[3]

كما يسمى بالغش الضريبي يتجلى هذا النوع في شكل كل مخالفة صريحة وعمدية لأحكام القانون الضريبي، كتزوير المستندات أو الامتناع عن تقديم التصريح بشكل نهائي، عدم دفع مستحقات الضريبة، التصريح المزيف أو الناقص أو الكاذب من خلال القيود المحاسبية دون إغفال جرائم التزوير الضريبي المتمثلة في تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات

[1] سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 7.

[2] موفق محمد عبده، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[3] بن بعلاش خاليدة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

والتزوير في الإقرارات الضريبية وهو ما دلت عليه المادتين 206 و207 من قانون العقوبات الجزائري أو هو كل مخالفة للقانون الضريبي المعمول به، لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة وتجفيف الأوعية الضريبية وهذا النوع ينقسم إلى تهرب عمدي وتهرب غير عمدي.

3. التهرب الدولي:

يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب الغير قانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع التهرب.[1]

4. التهرب المحلي:

تهرب مرتبط بحدود إقليم الدولة، فلا يتعدى إلى دولة أخرى وهو أكثر أنواع التهرب انتشارا إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو عن طريق امتناع الأفراد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة.[2]

[1] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[2] بن بعلاش خاليدة، مرجع سبق ذكره، ص 34.

المبحث الثالث: طرق واثار التهرب الضريبي وأساليب مكافحته

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

أولا: التحايل المادي

هو قيام المكلف بتغيرات غير قانونية لواقعة مادية ويعرف أيضا بالإخفاء المادي حيث يعتمد المكلف بعدم التصريح بالأنشطة التي يمارسها أو إخفاء السلع والخدمات الخاضعة للضريبة لمنع المصالح الجبائية من فرض رقابتها عليها، وهذه الطريقة تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني حيث يقوم البعض بإخفاء الوعاء الضريبي اما كليا بالتهرب من دفع الضريبة بلجوء المكلف الى عدم التصريح بالوجود لدى الإدارة الضريبية للأنشطة التي يزاولها واما جزئيا، وذلك بلجوء المكلف الى عدم التصريح بجزء من المداخيل و الأنشطة التي يزاولها واخفاء جزء من أملاكه أو مخزوناته أو بعض السلع عن رقابة الإدارة الضريبية.[1]

ثانيا: التحايل القانوني

يعد هجا الأسلوب الأكثر شيوعا وتنظيما مقارنة بالغش عن طريق العمليات المادية وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية تخالف الوضعية القانونية الحقيقية، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم أساسا ليس لهم الحق في الاستفادة منها وهو ذو شكلين أساسيين وهما:

- ❖ الاخفاء عن طريق عمليات وهمية:

يستعمل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في انشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة في الحق في

[1] أولاد سالم عبد الرؤوف، **التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في الحقوق، تخصص قانون جبائي، جامعة ورقلة، 2024/2023 ص 126.

خصم الرسوم على المشتريات فان المتهربين فان المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية متناقضة وتبريرها بفواتير وهمية.[1]

❖ التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي ويتمثل ذلك بتزييف المكلف لوضعية قانونية خاضعة للضريبة وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع، ويظهر ذلك جليا في جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق بالرواتب والأجور.[2]

ومن أمثلة ذلك:

- قد يقوم المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة، وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل.
- تستغل الشركات متعددة الجنسيات وضعيتها القانونية بامتلاكها لفروع في الخارج حيث تتهرب من دفع الضريبة، وذلك بتحويل الأرباح لفروعها المتواجدة في بلدان رسومها أقل، متلاعبة في سعر العبور، وعدم توزيع مداخيلها المجمعة في فروعها.

ثالثا التحايل المحاسبي

تتم عمليات الغش عن طريق التحايل المحاسبي في:

❖ تخفيض النواتج أو الإيرادات: تتمثل هذه الطريقة في الأساس في عدم التسجيل المحاسبي للإيرادات المحققة من طرف المؤسسة بصفة كلية أو جزئية أو عدم التصريح

[1] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

[2] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 83-84.

عن التنازل عن عنصر من عناصر الأصول ويأخذ هذا الشكل من الغش إحدى الطرق التالية:

- البيع بدون فاتورة: وهي لجوء الممول الى البيع نقدا دون استعمال الفواتير، وبالتالي لا يظهر أي أثر لعملية البيع.
- الفوترة الجزئية: التخفيض من قيمة المبيعات، وذلك باتفاق بين البائع والزبون، فالممول يبيع بضاعته بسعر منخفض مقارنة بذلك السعر المطبق في السوق.[1]
- الفوترة الوهمية: الهدف منها التخفيض من الضريبة المستحقة أو استرجاع الضريبة، فهي عدم وجود العملية في الواقع، وتستعمل من طرف المؤسسة رغبة منها في التخفيض من أرباحها، وذلك بتسجيل أعمال أو مشتريات وهمية، لكي تعمل على إنشاء رأسمال غير شرعي.

❖ تضخيم التكاليف: يقوم المكلف بتضخيم التكاليف عن طريق العديد من الطرق من بينها:[2]

- التسيير الوهمي للمعاملات: قيام المتعامل الاقتصادي بتوظيف عمال بشكل وهمي، على الورق فقط، وعدم تجسيدهم الفعلي ضمن موظفي المؤسسة، فلا وجود لهم على أرض الواقع مع توفر الوثائق القانونية لتوظيفهم، أو يقوم بإنشاء وظائف يفترض أنها مهمة ويرتب عنها أجور ضخمة، لكن في الأصل أن هاته الوظائف ليس لها أي تأثير على سير المؤسسة فبعد إتمام المستخدم للإجراءات القانونية المتعلقة بالوظائف الوهمية، يقوم بتسجيل أجورهم ضمن تكاليف المؤسسة، وينتج عن ذلك زيادة في التكاليف يقابله انخفاض في الربح الصافي و انخفاض قيمة الضريبة.

[1] لجلط هشام، **الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر**، رسالة ماجستير، تخصص نقود ومالية ، جامعة يحي فارس، المدية، ص 11.

[2] أولاد سالم عبد الرؤوف، مرجع سبق ذكره، ص 132.

- النفقات والمصاريف الغير مبررة: لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي متعلقة بمالكي او مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال.[1]
- استخدام تقنية الاهتلاك: يلجأ المكلف في أغلب الحالات إلى مخالفة شروط الاهتلاك وذلك لتعظيم قيمة التكاليف القابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة وذلك بإتباع عدة طرق نذكر منها:[2]

- ادراج عناصر غير قابلة للاهتلاك في العناصر القابلة للاهتلاك أو ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة.
- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة عن تلك المسموح بها قانونيا.
- تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحيازة مضافا إليها مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع.

المطلب الثاني: أثار التهرب الضريبي

أولا: أثار اقتصادية:

عرقلة المنافسة العادلة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية فالمؤسسات التي تسعى الى تعظيم أرباحها من خلال اعتماد أنجع الاساليب نجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة، وتشمل العناصر التالية:[3]

[1] حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

[2] لجلط هشام، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] صبرين بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 588

1. أثر التهرب في الاستهلاك والادخار:

يتوقف أثر الضرائب على الاستهلاك والادخار على عوامل المحددة لكل منها، ومن المعلوم أن الحجم الاستهلاكي يتوقف على مستوى الدخل من جهة وعلى الميل للاستهلاك من جهة الأخرى وهو يتوقف على العوامل المحددة للسلوك الإنفاقي لأفراد المجتمع، وكما نعلم ان الدخل الفردي يوزع بين الاستهلاك والادخار، فالضرائب بكافة أنواعها وكقاعدة عامة ستؤدي الى خفض حجم الدخل المتاح للأشخاص، وبالتالي تؤدي الى انخفاض كل من الاستهلاك والادخار، ولكن تكون نسبة الانخفاض في الادخار أكبر من نسبة الانخفاض في الادخار.

2. أثر التهرب الضريبي في الاستثمار:

يساهم التوسع الكبير في البرامج الاستثمارية الحكومية في معالجة أوجه القصور في الادخار و الاستثمار الخاص ، وأن التهرب في بعض الفعاليات الاقتصادية يستهوى اكثر المستثمرين نحو الفعالية، وذلك فيما كانت غير مثمرة مثل العقارات والسلطة العامة لا تريد تطويرها لان هؤلاء الذين لديهم رؤوس الأموال يفضلون استثمارها في هذا المجال ،حيث أنه يتيح لهم التهرب من الضريبة مما يؤدي لهم بزيادة دخلهم بنسبة الضريبة المهربة، بحيث يختل التوازن في تطور الأنشطة الاقتصادية في هذه الدول، ولهذا نجد التهرب الضريبي اثار سلبية على الاستثمار الخاص و الاستثمار القومي.

3. أثر التهرب الضريبي على قواعد المنافسة:

غالبا ما تبدو المؤسسات المتهربة من الضريبة أكثر فعالية في دعم الجهاز الإنتاجي مقارنة بالمؤسسات الملتزمة بالواحبات الضريبية، وتقوية مكانتها في السوق، إذ يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف تكافؤ الفرص بين المشروعات حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي، يحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي قد تكون أكثر إنتاجا أو فائدة للمجتمع ، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقات الإنتاج بمقدار ما تهربت منه ضريبيا ،

وهو ما يحقق لها ميزة انخفاض التكاليف مقارنة مع غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة، وتتنافس بطريقة غير متكافئة، الأمر الذي يشجع المشاريع الأخرى الممتثلة للضريبة على التهرب منها لمواجهة المنافسة غير المتكافئة و الاستمرار في السوق.

ثانيا: أثار مالية:

تتمثل في:[1]

- ✓ الضرر للخزينة العمومية للدولة حيث يفوت على الدولة جزءا هامة من الموارد المالية وبالتالي يعرض الدولة لعجزها عن القيام بواجبها اتجاه المواطن.
- ✓ في ظل العجز تضطر الدولة للتوجه إلى وسائل تمويل أخرى كإصدار النقود وعملية الاقتراض الخارجي.
- ✓ التهرب الضريبي يساهم في خفض قيمة العملة المحلية نتيجة اكتناز الأموال المتهرب بها أو غير المصرح بها، حيث ستبقى متداولة فقط على مستوى السوق النقدية وبالتالي ينعكس سلبا على الأداء الاقتصادي.

ثالثا: أثار اجتماعية ونفسية:

إن ضخامة التهرب قد تضطر الدولة الى تقليل نفقاتها مما يقلل من قدراتها على تلبية احتياجات المجتمع، فكلما زاد التهرب كلما أدى ذلك الى الانحلال الاجتماعي، وانتشار الآفات والمصائب.[2]

ومن الناحية النفسية يكون التهرب سبب في إعاقة المؤسسات على العمل المشروع، ويجبرها على خلق الحيل من أجل منافسة عادلة، وحقوق متساوية وفوق كل هذا قد تلجأ الدولة إلى

[1] بوشنافة الصادق، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[2] لجلط هشام، مرجع سبق ذكره، ص 10.

فرض ضريبة إضافية لسد العجز المحقق أو النقص الملاحظ، مما يجعل هذه الاقتطاعات أكثر ثقل على المكلف ذو النية الحسنة، فيكون رد فعل سلبي اتجاه الخزينة.

المطلب الثالث: أساليب مكافحة التهرب الضريبي

هناك عدة طرق لمكافحة التهرب الضريبي حيث لا تمنع من التهرب وتقضي عليه لكن تقلل من انتشاره ومن بين هذه الطرق نذكر ما يلي:

1) نشر الوعي الضريبي:

حفاظا وتمسكا بالقواعد الأساسية التي وضعها أدم سميث لا بد من تعريف المواطنين بالضريبة وطرق تحصيلها وتاريخ سدادها كما يجب تبليغ المكلفين باستخدامات الإيرادات الضريبية التي تنفق في مجالات خدمية تعود بالفائدة على المجتمع بأكمله وقد تعود عليهم أحيانا في إطار تقديم مساعدات مالية لتفادي مؤسساتهم من الإفلاس أو الخسارة.[1]

2) جدول الديون الجبائية:

بحيث يسمح للمؤسسات الغير قادرة على التسديد من جدولة ديونها الضريبية وهذا ما يؤدي من جهة الى تحفيز هاته المؤسسات على تسديد المستحقات الضريبية وتجنبها التفكير في التهرب الضريبي ومن جهة أخرى ضمان دخول الأموال للخزينة العمومية.[2]

3) تحسين النظام الضريبي:

ينبغي السعي الى تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بربط وتحصيل الضرائب، لتحسين فعالية النظام الجبائي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتمم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذ تعلق الأمر بالنظام

[1] محمود جمام، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[2] صبرين بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 590.

الجزافي ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها بالإضافة إلى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.[1]

[1] أمير جازية، مرجع سبق ذكره، ص 23.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستنتج أن الضريبة ركيزة أساسية لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي في الدولة.

ويعد التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة تواجه الأنظمة الضريبية ولها اثار سلبية على الإيرادات العامة حيث تعيق تحقيق الأهداف الضريبة مما دفع من الإدارة الجبائية اتخاذ التدابير الملائمة للحد من هذه الظاهرة ومواجهتها بالآليات الفعالة.

ولمكافحة هذه الظاهرة يجب الاعتماد على الرقابة الجبائية وهذا ما سأتطرق اليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني: الجانب التنظيمي والتشريعي للرقابة الجبائية

مقدمة الفصل:

الرقابة الجبائية هي إحدى الأدوات الأساسية التي تعتمدها الإدارة لضمان الشفافية في المعاملات الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي وتتمثل غايتها في مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة.

ومن بين الوسائل التي تعتمدها الإدارة الجبائية هي الرقابة الجبائية وذلك لفحص المستندات المحاسبية والتحقق من المعلومات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة.

وللتعرف على الرقابة الجبائية قمت بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها

أولا: مفهوم الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية تعريفات متعددة نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: "هي فحص لكل التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل لاستعلام، الاستفسار والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها".[1]

التعريف الثاني: " وهي ذلك النشاط المنتظم الذي تقوم به الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص من أداء الدين الضريبي المستحق للخزينة العمومية، والتهرب من الدفع، وذلك من خلال التأكد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، كما تهدف إلى مكافحة الغش الضريبي، أو على الأقل التقليل من حدته وذلك باستعمال الإمكانيات المادية والقانونية المتاحة".[2]

من خلال التعريفين السابقين يمكن أن نستخلص تعريف شامل للرقابة الجبائية، وهو على أنها الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة

---

[1] برباوي كمال، **الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق والعوامل المعيقة لها**، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، العدد 02، جوان 2018، جامعة أدرار، ص 312.

[2] سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، 2011، ص 46.

الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين وإرساء مبدأ أساسي لاقتطاعات.[1]

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية أهداف مختلفة من الناحية القانونية الاقتصادية المالية الإدارية ومن الناحية الاجتماعية ونذكرها فيما يلي:

من الناحية القانونية:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والحرص على سلامتها، من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبتهم على أي انحرافات للتهرب مع دفع مستحقاتهم الجبائية[2].

من الناحية المالية والاقتصادية:

- ✓ يتمثل في الحد من الغش والتهرب الضريبي، وذلك باكتشاف الغش والأخطاء المرتكبة وكل المخالفات والتلاعبات وتنمية التحصيل الضريبي، عن طريق المحافظة على الأموال العمومية.[3]
- ✓ زيادة إيرادات الخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة لإنفاق العام والمساهمة في التنمية المحلية.
- ✓ تحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة.

---

[1] مصطفى عوادي وآخرون، **الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد 1، 2019، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ص 75.

[2] صبرين بوعزة، **الرقابة الجبائية كاستراتيجية لحماية المال العام من التهرب الضريبي**، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 7، العدد 2، نوفمبر 2023، جامعة المدية، الجزائر، ص 591.

[3] مصطفى عوادي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 76.

من الناحية الإدارية:

- ✓ تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والالمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- ✓ تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات ونسب التهرب الضريبي.
- ✓ إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التخلص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.[1]

من الناحية الاجتماعية:

- ✓ تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي لاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
- ✓ منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصريه في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.[2]

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تتنوع أشكال الرقابة الجبائية حسب نطاقها وأهدافها وحسب ما نص عليه القانون الجبائي الجزائري يمكن تصنيفها كالتالي:

أولا: الرقابة الشاملة تتم على مستوى مفتشية الضرائب من طرف أعوان الإدارة الجبائية وذلك بفحص الوثائق التي بحوزتهم.

1) الرقابة الشكلية:

[1] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2011، ص 82.

[2] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف الى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون اجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.[1]

ويتمثل دور الرقابة الشكلية في:

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة في التصريحات.
- البحث والكشف عن المعلومات والعناصر المغفول عنها ويطلب من المكلف المعني بها بتصحيحها.

2) الرقابة على الوثائق:

الرقابة الجبائية يجب أن تكون شاملة وهذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي ومقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح وكذا المعلومات والبيانات التي بحوزة المصلحة التي تكون قد تحصلت عليها من الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف بالضريبة باستعمال سلطتها المتمثلة في حق الاطلاع حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق في:[2]

- فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب.
- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتتبة والمقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- تحليل ومقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف.

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 123.

[2] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة والمتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة.
- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عملية، زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعال متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

تلجأ الإدارة الجبائية الى شكل اخر من الرقابة الجبائية في حالة اكتشاف غش أو تهرب ضريبي مرتكب من طرف مكلف بالضريبة ويتمثل في الطرق التالية:

1) التحقيق في المحاسبة:

التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بالسنوات المالية المقفلة والمكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، فالتحقيق المحاسبي لا يهدف الى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فقط، بل يسمح كذلك بالاطلاع على واجباتها الجبائية.[1]

وفقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".[2]

– يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

[1] ميثاق المكلف بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، سنة 2025، ص 8.

[2] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2025، ص 13.

– لا يمكن إجراء التحقيقات المحاسبية الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

– تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

– لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أنه يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 20 يوم ابتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار.

– يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والقوة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها.

– لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع الا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.

– لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاث أشهر فيما يخص:

– مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

– كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

– يمدد هذا الأجل الى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

– يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة أشهر (9).

2) التحقيق المصوب في المحاسبة:

وفق المادة 20مكرر 01 من قانون الاجراءات الجبائية "يمكن العوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع او عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة او لجزء منها غير متقادمة او لمجموعة عمليات او معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".[1]

ويتم كذلك التحقيق عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.

يملك المكلف بالضريبة أجل 30 يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.

وفقا للمادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة وبالتحقيق الجبائي "يمكن لأعوان الادارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحلفين قانونيا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة للقانون العام".

[1] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، سنة 2025، ص 16.

3) التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

نصت عليه المادة 21-1- من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.[1]

كما تفرض هذا النوع من الرقابة على الأشخاص الذين لم يتم إحصاؤهم عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة. ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويستفيد من أجل للتحضير لا يقل عن 15 يوم من تاريخ استلام الإشعار، ويجب أن يتضمن الإشعار كذلك عبارة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار أثناء التحقيق، ويسلم هذا الإشعار في بداية عمليات الرقابة، ولا يمكن أن يتجاوز التحقيق مدة سنة كاملة ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية

تتمثل أسباب الرقابة الجبائية فيما يلي:

- **الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:**

تعد الرقابة الجبائية أداة أساسية لضمان متابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد

[1] مصطفى عوادي، نصر رحال، **التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، المجلد1، العدد1، ديسمبر 2016، جامعة الوادي، الجزائر، ص 34.

من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.[1]

- **الرقابة الجبائية كوسيلة لمحاربة الغش الضريبي:**

نظرا لأسباب متعددة يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التحايل أو تخفيض العبء الضريبي باستخدام مختلف الوسائل المشروعة، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الادارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات

واسعة تمارسها باستعمال مجموعة من التقنيات المتعددة التي تطبق على جميع أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي لأنها تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.[2]

[1] ناصر شارفي، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي**، مداخلة للملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة البليدة، يوم 28 أكتوبر 2015، ص 6.

[2] مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

المطلب الأول: الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة الجبائية

تمارس الإدارة الجبائية مهام الرقابة بطريقة منظمة وفعالة وهناك وسائل هيكلية تقوم بمهمة الرقابة وتتمثل هذه الوسائل في:

أولا: مديرية الأبحاث والمراجعات:[1]

أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، ووهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية.

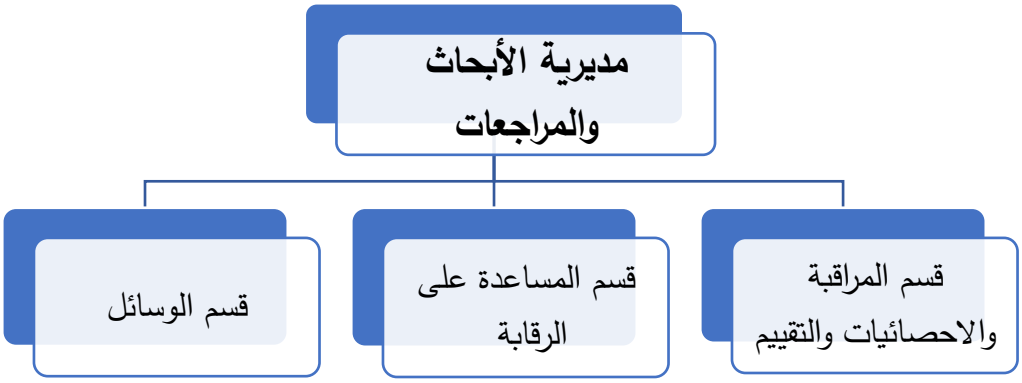
واعتمادا على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة ب:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
- جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعني الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب، وتحسين المردودية الجبائية العامة.

وبالتالي فالهدف الرئيسي لمديرية البحث والمراجعات هو مكافحة التهرب الضريبي.

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 89.

الشكل رقم (1) الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على موقع المديرية العامة للضرائب

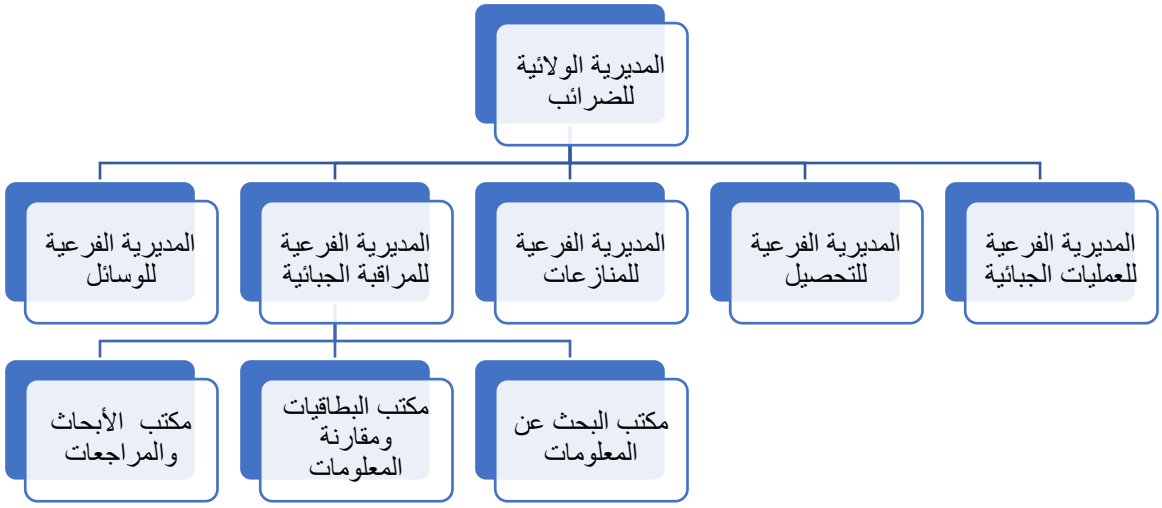
ثانيا: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:[1]

هي هيئة مختصة والمتمثلة أساسا في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتسند إلى خمس مديريات فرعية للرقابة الجبائية تابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الإقليم الإداري للولاية وهي مكلفة ب:

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم وجمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، وصيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم.
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب، تم الاطلاع عليه يوم 2025/03/27

الشكل رقم (2) الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 43، المؤرخة 2005/06/22، ص 20.

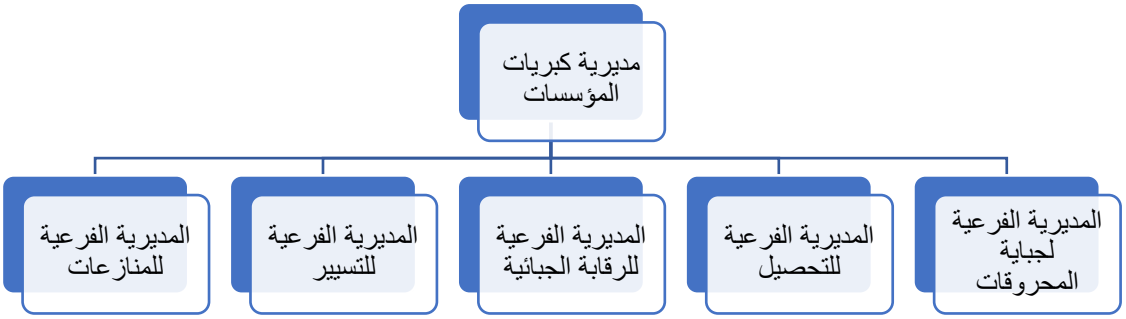
ثالثا: مديرية كبريات المؤسسات:[1]

أنشئت بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 في إطار البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية، سواءا من الناحية التنظيمية أو العملية حيث تقوم مديرية كبريات المؤسسات بتسيير ملفات الشركات الكبرى، وذلك عن طريق القيام ببعض المهام كالتكفل بمهام الوعاء ومتابعة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم ومعالجة ملفات استرجاع الرسم على القيمة المضافة وكذا تنفيذ برامج معالجة هذه الملفات.

كما تتوفر مديرية كبريات المؤسسات على وسائل تسيير حديثة مثل مصالح استقبال تستجيب للمعايير الدولية والترقيم بواسطة توفير تجهيزات الإعلام الآلي، كما يوفر موقعها الإلكتروني لمستخدميه سرعة وسهولة الحصول على المعلومة الجبائية.

[1] أمير جازية، **نجاعة النظام الجبائي واشكالية الغش**، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس، المدية، 2019/2018، ص 134.

الشكل (3): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص91.

رابعا: مركز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضـــعين للنظام الحقيقي، بالإضافة إلى المهن الحرة ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته.[1]

مهام مركز الضرائب:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.
- مسك وتسييّر الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسييّر الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 177-76، مؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيته، الجريدة الرسمية، العدد 49، المؤرخة في 2004/09/04، ص 10.

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها ومراقبة التصريحات.
- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- دراسة الشكاوى ومعالجتها.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- تعويض قروض الرسوم.
- استقبال واعلام المكلفين بالضريبة.

ويتكون مركز الضرائب من ثلاث (3) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين:[1]

1) **المصلحة الرئيسية للتسيير**: وهي مكلفة ب:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة.
- اعداد تقارير دورية وتجميع الاحصائيات واعداد مخططات العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

2) **المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث**: وهي مكلفة ب:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب، تم الاطلاع عليه يوم 2025/03/27

- اقتراح عمليات مراقبة وإنجازها، بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

3) **المصلحة الرئيسية للمنازعات:** وهي مكلفة ب:

- دراسة كل طعن نزاعي أو إعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز، وكذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

4) **القباضة:** وهي مكلفة ب:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.
- مسك محاسبة المطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

5) **مصلحة الاستقبال والاعلام:** وهي مكلفة ب:

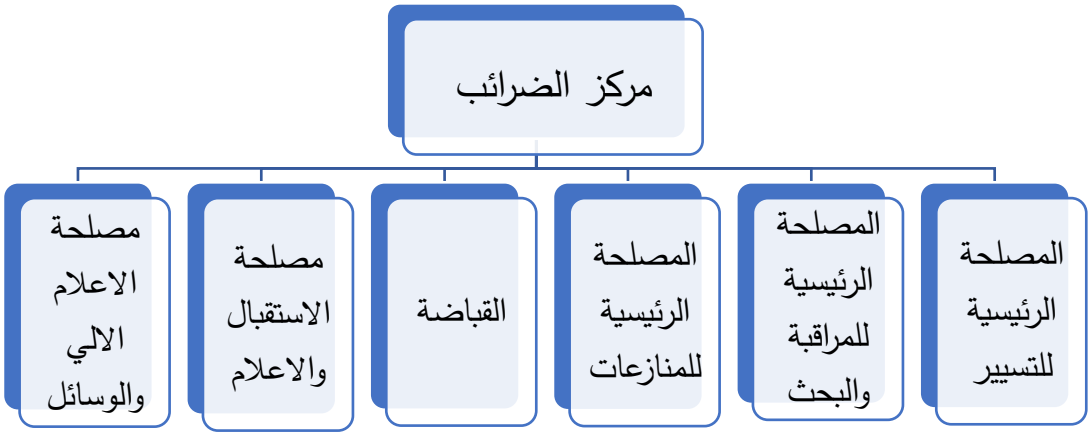
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- نشر المعلومات حول حقوقهم وواجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6) **مصلحة الإعلام الالي والوسائل:** وهي مكلفة ب:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 107.

خامسا: المديرية الجهوية للضرائب:

تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار. هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال كمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي.[1]

مهام المديرية الجهوية للضرائب:

- ضمان تمثيل المديرية العامة للضرائب على المستوى الجهوي.
- السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.
- إعداد بصفة دورية حصيلة وملخصات عن أعمال المصالح الجبائية.
- المشاركة في أعمال تكوين الأعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم.

[1] أمير جازية، مرجع سبق ذكره، ص132.

- دراسة طلبات تنقل الأعوان فيما بين الولايات.
- الموافقة على استفادة المكلفين بالضريبة من نظام الشراء بالإعفاء حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

وتتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربع مديريات فرعية:[1]

المديرية الفرعية للتكوين: وهي مكلفة ب:

- إعداد المخطط السنوي والمتعدد السنوات للتكوين وتجديد المعارف وتحسين مستوى المستخدمين التابعين لاختصاصها الإقليمي.
- تنسيق ومتابعة تنظيم مختلف امتحانات ومسابقات المديريات الولائية التابعة للاختصاص الإقليمي للناحية.

المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل: وهي مكلفة ب:

- السهر على ضمان تطبيق المديريات الولائية للضرائب التابعة لإقليمها للنصوص التشريعية والتنظيمية، المنصوص عليها في مجال تسيير الوسائل البشرية والمالية والمادية وإعداد تقارير دورية حول ظروف تسييرها واستعمالها.

المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل: وهي مكلفة ب:

- إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بذلك.
- تقييم عمل المصالح وأدائها.

المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات: وهي مكلفة ب:

- تنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات.

[1] www.mfdgi.gov.dz/index.php موقع المديرية العامة للضرائب، تم الاطلاع عليه يوم 2025/03/27

الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على موقع المديرية العامة للضرائب

سادسا: المركز الجواري للضرائب:[1]

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن النفيسة، الكحول، التبغ، الجباية المحلية والفلاحية.

مهام المركز الجواري للضرائب:

- مسك وتسير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
- تصدير الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.
- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها.
- مراقبة التصريحات وتنظيم التدخلات.
- التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 110.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية للرقابة الجبائية

إن وجود الموظفين المتخصصين بالرقابة الجبائية مقسمة بين الهياكل المختلفة حسب المعايير التالية وهي:[1]

- كثافة النشاط الاقتصادي على الإقليم الضريبي.
- أهمية المحيط باعتباره زاوية ضريبية.
- موظفين مكلفين بالبحث عن المعلومات الضريبية.
- موظفين مكلفين بالمراجعة الضريبية.
- موظفين متخصصين في الرقابة المختلطة.

إضافة إلى ذلك وكما ذكرنا أن العون يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة، عن طريق المراقبة وكذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية لذلك لابد من توفير شروط استثنائية مطلوبة في الرقابة الجبائية.

- كفاءة مختصة ومؤكدة.
- التمتع بسلوك حضاري.
- أن يكون ذو أقدمية على الأقل 3 سنوات في الميدان.

وقد وجه التوظيف خلال العامين الآخرين إلى أصحاب الشهادات والمتخرجين من المدرسة الوطنية للضرائب ومن المعهد الجزائري التونسي للاقتصاد الجمركي والضريبي.

❖ نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

هو المسؤول عن إعداد برنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة، وفي هذا المجال يرقب أعمال فرق التحقيق الجبائي كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين الضريبة لحضورهم

[1] بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 18.

المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على ضمان إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التحقيق لقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.[1]

❖ **رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:**

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة (06) سنوات كمحقق جبائي.

ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المبرمجة لصالح فرقتهم، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

❖ **الأعوان المحققين:**

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية جيب على الأقل أن يكونوا حاملي:[2]

- على الأقل له رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع.
- الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.

[1] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[2] سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

- بطاقة انتداب تسلم من المديرية العامة للضرائب تبني صفتهم المحققين الذين تسند إليهم مهام التدخل، وهم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات، ومعاجلة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه، وإقفال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات، مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم أعمال التحقيق في مقر المكلفين باستثناء حالات خاصة ومرخصة من طرف المسؤول (نائب المدير) تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.

المطلب الثالث: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

من خلال قانون الإجراءات الجبائية أوجب المشرع الجزائري الأعوان المراقبين اتباع إجراءات معينة، للكشف عن أي اختلاس أو تلاعب يقوم به المكلف بالضريبة، كما وضعت الإدارة الجبائية مجموعة من الضمانات تحافظ بموجبها على حقوق المكلف وتتمثل هذه الحقوق في:

حق الرقابة:[1] نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا الى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

حق الاسترداد: يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات، الا في حالة وجود مناورات تدليسية.[2]

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 83.

[2] المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية، 2025، ص 26.

حق الاطلاع: قصد تأسيس وعاء الضرائب والحقوق والرسوم ورقابتها وتحصيلها، وكذلك قصد تطبيق الاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال التعاون الجبائي، يمكن أعوان الرقابة الجبائية استخدام حق الاطلاع لدى مصالح الدولة والجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية والشركات والهيئات الخاضعة لرقابة الدولة أو الجماعات المحلية وكذلك لدى أي تشكيلة قانونية حسب مفهوم التشريع الساري المفعول وكل شخص طبيعي أو معنوي، والناشطون في تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو مالي أو محاسبي.[1]

يشمل حق الاطلاع على البطاقيات والسجلات والوثائق المحاسبية والفواتير وكل وثيقة ثبوتية، ويجب على أعوان الإدارة الجبائية قصد ممارسة حق الاطلاع توجيه طلب كتابي للأشخاص المعنيين عبر رسالة مضمنة أو مسلمة باليد مع اشعار بالاستلام، ويجب أن ترسل المعلومات والوثائق المطلوبة الى الإدارة في أجل أقصاه 20 يوما من تاريخ الاستلام.

حق استدراك الأخطاء: يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأولى، وهو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة، وهذا عن طريق إعادة النظر في الاقتطاع الضريبي، سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد.[2]

حق المعاينة: عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، وجمع وحجز كل

[1] المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية 2025 ص 32.

[2] المادة 327 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، 2017، ص 84.

الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.[1]

[1] مصطفى عوادي، مرجع سابق ذكره، ص 36.

المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات

ان مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي من تمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية وغيرها من الإدارات كالجمارك ومديرية التجارة وهذا من أجل تحقيق مورد أفضل وكشف ظاهرة التهرب ومحاولة القضاء عليها.[1]

وفي هذا الصدد الاعتماد على سياسة متناسقة تقوم تعزيز التنسيق بين الجهات الادارية المعنية (ضرائب، جمارك، تجارة) وذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاث على المستوى المركزي والجهوي والمحلي والمكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش والتهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقيق الشروط التالية:

- ✓ اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان وأكثرهم تجربة وذلك من طرف الإدارات الثلاث ويجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة ولا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل.
- ✓ نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق.

أولا: التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك

تقع على عاتق الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان الاعتماد على مصادر للحصول على المعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء معلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات، كل ذلك من

[1] عائشة زوليخة، **دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، جامعة يحي فارس، المدية، 2018/2017، ص 74.

أجل كشف حالات التهرب الضريبي، وزيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيرادات الخاصة بالمكلف.[1]

ثانيا: التنسيق مع مصالح الإدارة

قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة الى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات.

المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات الجبائية

فرض المشرع الجزائري على من يخالف القانون الضريبي غرامات وعقوبات جبائية لضمان احترام القوانين الجبائية، وسير عملية التحصيل الضريبي وزيادة مردوديتها، وتأخذ هذه الغرامات شكلين وهما: غرامات جبائية وغرامات جنائية.

أولا: الغرامات الجبائية

هي عبارة عن جزاءات مالية تفرضها الإدارة الضريبية على المكلفين بالضريبة عند مخالفتهم للقوانين الجبائية، كما ينص القانون الجبائي على طبيعة المخالفات المرتكبة في حق كل أنواع واصناف الضرائب والعقوبات المقررة لها.

1/ الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:[2]

وفقا للقانون الجزائري وحسب الفقرة الأولى للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب

[1] عائشة زوليخة، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سنة 2025، ص 60.

الحالة اما بصدد الضريبة على الدخل، واما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%".

كما نصت الفقرة الثانية من نفس المادة على أن " يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند اثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و153 و180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها اغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها".

2/ غرامات التأخير المتعلقة بالتصريح السنوي:

يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونيا، دفع غرامات قيمتها تتغير حسب مدة التأخير وطبيعة الضريبة المستحقة فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حددت الغرامة المالية كما يلي: [1]

10% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد.

20% إذا لم تتعدى مدة التأخير شهرين.

40% إذا لم يصل التصريح الى الإدارة ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ.

اما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فانه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع هذه الغرامة الى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته خلال في أجل شهر واحد.

[1] عائشة زوليخة، مرجع سبق ذكره، ص 77.

3/ الغرامات المتعلقة بالنقص في التصريح:

وفقا للفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة الى الأسس او العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة او يبين دخلا او ربحا ناقصا او غير صحيح يزاد على مبلغ الحقوق التي تملص منها او أخل بها نسبة:[1]

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000دج.

ثانيا: العقوبات الجنائية

حسب ما ورد في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل العقوبات الجنائية في:[2]

" فضلا عن العقوبات الجنائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته جزئيا أو كليا بما يأتي":

غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

[1] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2025، ص 60.

[2] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2025، ص 89.

الحبس من شهرين (2) الى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

الحبس من ستة (6) أشهر الى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج الى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

الحبس من سنتين (2) الى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 20.000 دج الى 50.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

الحبس من خمس (5) سنوات الى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.00 دج الى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

تعددت واختلفت صور الرقابة الجبائية باختلاف الإجراءات المتبعة في التحقيق، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق.

التحقيق المصوب في المحاسبة والذي يهتم بضريبة معينة.

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الذي يعتبر دعما للتحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة.

أولا: التحقيق المحاسبي:[1]

ان التحقيق المحاسبي هو عبارة عن مجموعة العمليات يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة، فيجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عادا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.

1. إنجاز عملية التحقيق:[2]

تسير الرقابة الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الإدارة الجبائية والتي توضح حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

ففي حالة طلب مكتوب من المكلف بالضريبة وبعد قبوله من طرف الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين أخذ الوثائق لفحصها في مكاتبهم، ويسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها الوثائق المسلمة عدد الوثائق، طبيعتها

إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل وقواعد محددة قانونا وهذا من اجل ضبط سير إجراءات عملية الرقابة وهي متمثلة فيما يلي:

***الاشعار بالتحقيق:**

لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة،

[1] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية 2025، ص 13.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ص 09.

الأجل الأدنى هو 20 يوم لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداءا من تاريخ استلام الاشعار حيث يبين هذا الاشعار:[1]

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين.

- تاريخ وساعة أول تدخل، والفترة التي يتم فيها التحقيق.

- الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية.

في حالة استبدال المحققين يجب اعلام المكلف بالضريبة بذلك.

***سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:**

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل اجراء التحقيق المحاسبي، سواء كان الملف الضريبي مفتوح باسم شخص معنوي (باسم الشركة) أو مفتوح باسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء.

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية من حيث مدى ضبط تواريخ ايداعها.

***المعاينة في عين المكان:**

تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو مثله، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق، حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة، وتسمح أيضا لإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورته، ويرتكز المحقق في حواره مع المكلف على مختلف النقاط والملاحظة من خلال دراسته للملف الجبائي، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عملية التحقيق.

[1] الفقرة 4 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، 2025، ص15.

***عملية جمع المعلومات:**

يقوم المحققون بجمع جميع المعلومات اللازمة عن المتعاملين مع المكلف وذلك بمعرفة:

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.
- عدد الزبائن والعملاء، طريقة الدفع.
- الوضعية الجبائية للمكلف.
- أسعار البيع والشراء، دوران المخزون.
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى.
- محاسبة المكلف، وطرق تسجيل العمليات، ونظام الاتصالات.
- عدد المستخدمين من إطارات، موظفين، عمال، مسؤولين وممثلين.

2. **المراقبة الفعلية:**

تتمثل فيما يلي:

الرقابة الشكلية للمحاسبة: اطلاع فرقة التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة، وأهم الشروط التي يجب توفرها في المحاسبة هي:

- محاسبة كاملة ونظامية.
- محاسبة صحيحة ودقيقة.
- محاسبة مطابقة للواقع.

فحص المحاسبة من حيث المضمون:

وتتم بدراسة العمليات التالية:

المشتريات: يشمل هذا الحساب المخالفات المتعلقة بالتضخيم في المشتريات والهدف منه التخفيض في الربح ومن أمثلته: الفواتير المكررة وبتواريخ مختلفة وكذا الفواتير الوهمية،

والمخالفات المتعلقة بالتخفيض في المشتريات والهدف منه تخفيض الإيرادات ومن أمثلتها: مشتريات دون فواتير، أخطاء مادية عمدا.

المخزونات: وتتمثل في مقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي من قبل العون المحاسبي وكذا دراسة عملية دوران المخزون والتأكد من تسجيل قيمتها نقدا وكما.

المبيعات: وتتم هذه العملية من خلال حسابات البنك والصندوق الخاصة بالمكلف حيث تسمح هذه العملية بالتحقق من رقم الأعمال والذي يعتبر الركن الأساسي في عملية التحقيق.

التحقيق في حسابات الميزانية: وتتم هذه العملية من خلال دراسة المركز المالي من خلال أصولها وخصومها، حيث يمكن للمحقق التأكد من عناصر الأصول وأن إجراءات عمليات الإهتلاك سجلت بالشكل الصحيح، وكذا التأكد من جميع الأملاك الخاصة بالمكلف، أما بالنسبة الخصوم فهي الأموال المستحضرة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة او قصيرة الاجل، وأنها موجهة من اجل تمويل نشاط المؤسسة.

3) نتائج عملية التحقيق المحاسبي:

قبول المحاسبة: يجب على المدققين ابلاغ الممول بنتائج التحقيق المتمثلة في:[1]

قبول صريح للمحاسبة: أي أن المحاسبة صادقة ومنتظمة، والتصريح مقنع ففي هذه الحالة يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه.

قبول نسبي للمحاسبة: وهذا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، وهنا يلجأ المحقق الى إجراءات التقويم الثنائي أي أن يكون هناك اتصال بين الممول والمحقق للنقاش وابداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال واساس

[1] الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية 2025، ص 15.

فرض الضريبة، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

رفض المحاسبة: لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، الا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:

يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 الى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.[1]

4) نهاية التحقيق:

وهو خلاصة لعمل المحقق وفي هذه المرحلة الإجراءات التالية:

اجراء التقويم الثنائي: يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيا، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته ويقدم تصريحاته في الآجال القانونية، وبعد عمليات التوضيح والتبرير يكون هذا التقويم نهائي ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق.

اجراء التقويم الأحادي: هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المعني بالضريبة، وهذا لأن هذا الأخير لم يوفي بواجبه المحاسبي والجبائي أي عندما ترفض محاسبته، ويطبق هذا الإجراء إذا لم يجيب المكلف على الإشعار الموجهة له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

[1] المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية 2025، ص 26.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة:[1]

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

أثناء التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية.

اعلام المكلف بالضريبة قبل الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة، وذلك عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول، على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبط بالرسوم والضرائب والإتاوات المتعلقة بالتحقيق.

لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين (2).

يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين (30) يوما، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الاشعار.

عند ممارسة التحقيق المصوب تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق والأخذ بكل الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التقويم المتمم عند التحقيق المصوب.

[1] المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، 2025، ص 15.

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:[1]

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة عن الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة.

لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية، الا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.

تتمثل إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في:

1) اعداد برنامج التحقيق:

*** اختيار الملف:**

في نهاية كل سنة، يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين تظهر فيهم بعض الشكوك، من خلال الفحص الشكلي لملفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب، وبالتشاور بين هذه الأخيرة والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، تحدد القائمة وترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب لإعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يضعون للرقابة، ويتم اختيار الملف انطلاقا من المعايير التالية:

- ظهور عدم نزاهة التصريحات.
- وجود نية استعمال طرق تدليسية.
- وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف.
- ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخيل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

[1] المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية 2025، ص 16.

*** فحص الملف:**

وفقا للفقرة (2) من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، تقوم كل فرقة مكونة من شخصين الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل، التوجه الى المفتشيات التي توجد فيها ملفات المكلفين المحقق في وضعيتهم، حيث يتم سحب الملف الجبائي للفحص، وكذلك فحص الملف الجبائي للمكلف.

*** جمع المعلومات من مصادر خارجية:**

عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالممول، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرع، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف من اجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف ولا يجوز للبنك الاعتراض على طلبات المحقق، وكذا مراقبة الأسهم الموجودة في منشأة المكلف، وكذلك مراقبة الأسهم الموجودة في منشأة المكلف.

2) سير عملية التحقيق:[1]

*** طلب التبريرات:**

تلتمسها الإدارة من المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في إحدى الحالات التالية:

فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.

فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف بالضريبة المحقق معه يتمتع بمداخيل معتبرة مقارنة بتلك المصرح بها، فإنه بإمكانها في هذه الحالة، أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بالضريبة المحقق معه

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ص 17.

بعين الاعتبار، إلا أنه باستطاعة هذا الأخير أن يبرر بأن المبالغ المستعملة ليست بمداخيل متملصة من الضريبة أو بأنها ليست صادرة عن عمليات التدليس.

***طلب التوضيحات:**

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة فيها.

3) نتائج عملية التحقيق المعمق:[1]

الاجراء التناقضي لإعادة التقويم: تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول ولا سيما فيما يتعلق بإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، وتبرير إعادة التقويمات المقترحة أو منح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح، أو المناقشة الشفوية الوجاهية أو حق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق.

التصحيح التلقائي: هو إجراء استثنائي، لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتتب المكلف بالضريبة التصريحات المتعلقة بالدخل الإجمالي وتلك الخاصة بالثروة في الآجال المحددة قانونيا ولم يقم بتسوية وضعيته الجبائية أو إذا لم يستجيب لطلب التبرير أو التوضيح المرسل من الإدارة، عندها تحدد هذه الأخيرة تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ص 19.

خلاصة الفصل:

تعد الرقابة الجبائية من أبرز الأليات التي تعتمدها الإدارة الجبائية للكشف عن الأخطاء والتلاعب المحتمل من قبل المكلفين بالضريبة، والتحقق من صحة التصريحات الجبائية وذلك في إطار جهودها لمكافحة التهرب الضريبي.

وحرصا على ضمان استمرارية هذه العملية المتمثلة في الرقابة الجبائية، بادر المشرع الجزائري الى تنظيم مختلف إجراءاتها ومراحلها بشكل دقيق وذلك بهدف ضمان حسن سيرها وتحقيق أعلى درجة من الفعالية.

الفصل الثالث: دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية المدية

مقدمة الفصل:

من خلال دراسة الجزء النظري الذي تم التطرق فيه الى ظاهرة التهرب الضريبي والرقابة الجبائية، والدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في مكافحته باتباع مجموعة من الإجراءات من طرف الإدارة الجبائية، وفي هذا الفصل تم اسقاط هذه الإجراءات على الواقع، والقيام بدراسة حالة على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية المدية.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثاني: إجراءات سير عملية الرقابة الجبائية

المبحث الثالث: الإجراءات الختامية لعملية الرقابة الجبائية

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

نقوم في هذا المبحث بتقديم لمديرية الضرائب لولاية المدية أي المؤسسة محل الدراسة مع التركيز على المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية كونها المكلفة بعملية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية المدية ومهامها

أولا: نشأة المديرية

تم إنشاء المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23، وتم هيكلتها وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 327/06 المؤرخ في 2006/09/18 وكذا القرار المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، والكائن مقرها الاجتماعي بشارع 05 جويلية المدية، وهي هيئة تنظيمية ومؤسسة ادارية مالية تقوم بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية التابعة لها.

ثانيا: مهام المديرية

- ✓ السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح التابعة لها.
- ✓ تحليل وتقويم عمل المصالح التابعة لاختصاصها، واقتراح أي شيء من شانه أن يحسن عملها.
- ✓ تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية.
- ✓ متابعة تطور الدعاوي المرفوعة أمام القضاء في مجال المنازعات.
- ✓ تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.
- ✓ إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها.
- ✓ دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن، متابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة

- ✓ تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، المادية، التقنية والمالية، الميزانية المطابقة لذلك.
- ✓ ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح.
- ✓ تكوين رصيد وثائقي للمديرية الولائية وضمان توزيعه وتعميمه.
- ✓ تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب.
- ✓ توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم.
- ✓ السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة، والسهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها.
- ✓ نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.
- ✓ تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.
- ✓ إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية.
- ✓ ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين.
- ✓ مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية من مصالح خارجية ومصالح داخلية وهي:

أولا: المصالح الخارجية

تتمثل المصالح الخارجية فيما يلي:

- ❖ مفتشيات الضرائب: توجد 16 مفتشية موزعة على إقليم الولاية، وتمثل مصالح الوعاء المكلفة بتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة وفرض الضرائب والرسوم.

❖ قباضات الضرائب: توجد 11 قباضة موزعة على مستوى إقليم الولاية، وتمثل مصالح التحصيل مكلفة بعملية متابعة وتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة على المكلفين بالضريبة.

ثانيا: المصالح الداخلية

تتمثل المصالح الداخلية في (5) خمس مديريات فرعية تعمل بشكل متناسق لتحصيل الضرائب ومتابعة الغش والتهرب الضريبيين.

1/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون من (4) أربعة مكاتب وهي:

- مكتب التنشيط والمساعدة.
- كتب التنظيم والعلاقات العامة.
- كتب الجداول.
- مكتب الاحصائيات.

وهذه المديرية الفرعية مكلفة بما يلي:

✓ تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار.

✓ إعداد طلبات حصص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها .

✓ متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.

2/ المديرية الفرعية للتحصيل: وتتكون من (3) أربعة مكاتب وهي:

- مكتب مراقبة التحصيل.
- مكتب متابعة عملية القيد وأشغاله.
- مكتب التصفية.

وهذه المديرية الفرعية مكلفة بما يلي:

- ✓ التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها، وكذلك بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر.
- ✓ متابعة العمليات والقيود المحاسبية، المراقبة الدورية لمصالح التحصيل، تنشيط ومراقبة قابضات الضرائب في جمال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذلك التحصيل الجبري للضرائب.
- ✓ التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص، لا سيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها تحسين الناتج الجبائي.

3/ المديرية الفرعية للوسائل: وتتكون من (4) أربعة مكاتب وهي:

- مكتب المستخدمين والتكوين .
- مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف.
- مكتب عمليات الميزانية.
- مكتب الإعلام الآلي.

وهذه المديرية الفرعية مكلفة بما يلي:

- ✓ تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية.
- ✓ السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها.
- ✓ السهر على إبقاء المنشأة التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

4/ المديرية الفرعية للمنازعات: وتتكون من (4) أربعة مكاتب وهي:

- مكتب الاحتجاجات.
- مكتب لجان الطعن.
- مكتب المنازعات القضائية.
- مكتب التبليغ والأمر بالصرف.

وهذه المديرية الفرعية مكلفة بما يلي:

- ✓ معاجلة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
- ✓ معاجلة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة.
- ✓ تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف، والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

5/المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

توجد على مستوى كل مديرية ولائية للضرائب مديرية فرعية للرقابة الجبائية، وتضم مجموعة مكاتب تتمثل مهمتها الأساسية في البحث، التحري والرقابة على التصريحات تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية المدية (4) أربع مكاتب وهي:

مكتب التحقيقات:

يضـــم هذا المكتب مجموعة من المحققين في المحاسبة والذين لديهم رتبة مفتش رئيســـي على الأقل، يشرف على عملهم رئيس فرقة التحقيقات ويتمثل مهامهم في:

- ✓ تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج التحقيق والمراقبة.
- ✓ متابعة تنفيذ برامج المراقبة والتحقيق.
- ✓ إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير.

مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

يتمثل مهام هذا المكتب فيما يلي:

- ✓ إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الادارات، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تفيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتحصيلها.

- ✓ برمجة التدخلات التي تقوم بها فرق البحث، وجمع المعلومات وإرسالها إلى مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات.

مكتب البطاقية والمقارنات:

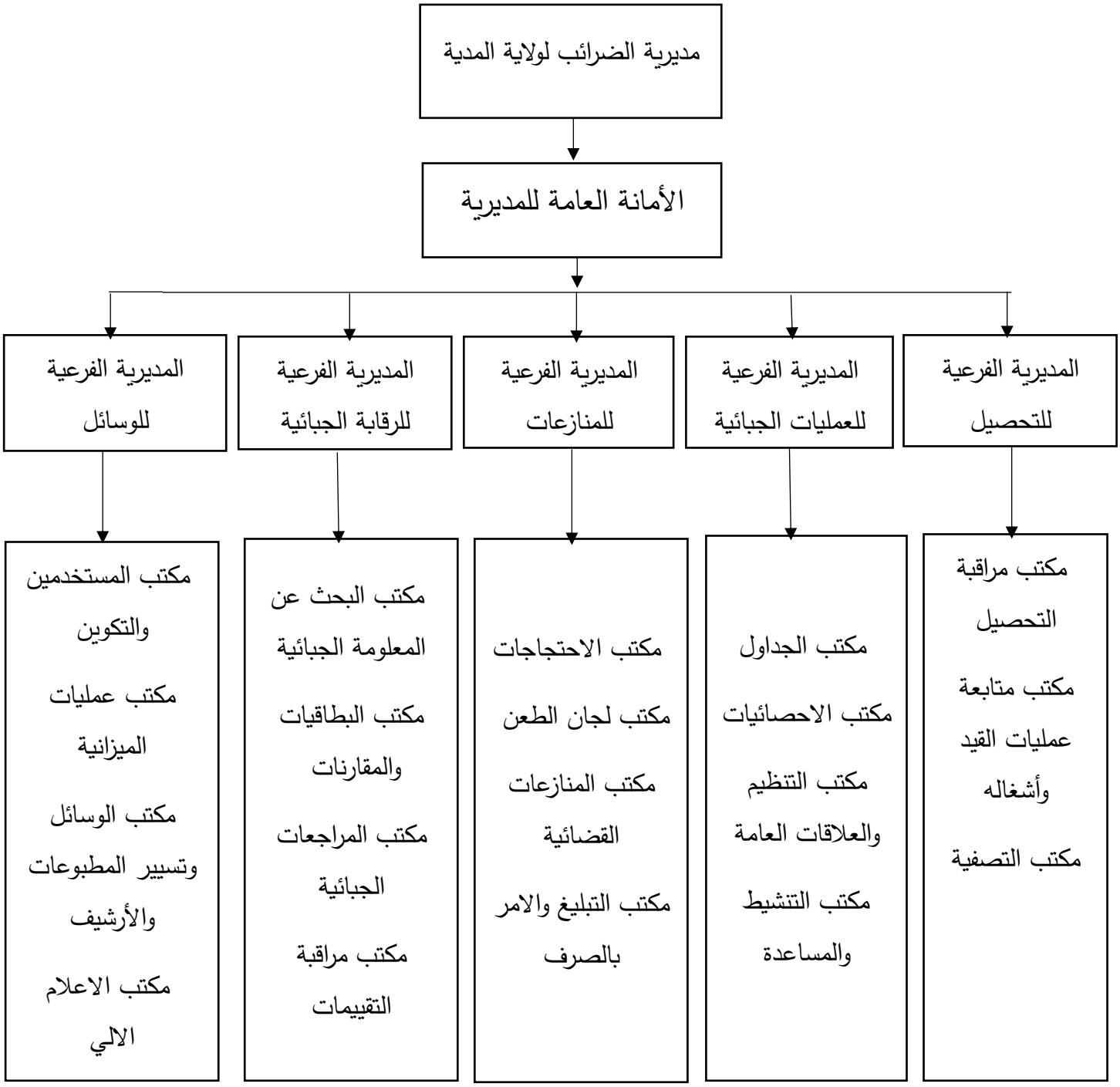
يعمل هذا المكتب على تسجيل جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يملكون صفة التاجر مكلف بدفع الضريبة في سجل خاص بالمكلفين بالضريبة، إضافة إلى استقبال المعلومات من مختلف الجهات وتسجيلها وطباعتها في بطاقيات معلومات توزع على مفتشيات للتحقق من صحة التصريحات.

مكتب مراقبة التقوميات:

ضم هذا المكتب محققي التقويمات ويشرف على عملهم رئيس فرقة التقويمات تتمثل مهام هذا المكتب في:

- ✓ إعداد قائمة تحدد أسعار العقارات المبنية والغير مبنية في الولاية مع مراعاة مكان تواجدها.
- ✓ متابعة عقود البيع المصرح بها عند الموثقين.
- ✓ مقارنة المبالغ المصرح بها في العقود وأسعار العقارات المحدد مسبقا من خلال المساحة والموقع وطور البناء.
- ✓ تحديد مبلغ الضريبة الواجبة الدفع بناءا على الفارق الناتج عن إعادة تقويم العقارات المبنية والغير مبنية.

شكل رقم: (06) الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية



المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثالث: الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب

تتمثل إجراءات الرقابة الجبائية على مستوى مركز الضرائب كالتالي:

1) إرسال إشعار بالتحقيق في المحاسبة:

في إطار برنامج التحقيق المحاسبي والجبائي تقوم مصلحة التحقيقات بإعداد الاشعار ويتم استلامه في نفس اليوم من قبل المكلف ويتضمن الاشعار المعلومات التالية:

- تاريخ التحرير.
- الفترة المعنية بالتحقيق (4 سنوات).
- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق.
- الإطار القانوني لعملية التحقيق المادة 20 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على ما يلي: تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.
- التسمية الاجتماعية وطبيعة النشاط.
- أسماء ورتب الأعوان المكلفين بالعملية بالإضافة إلى رئيس الفرقة.
- المدة القانونية لتحضير المحاسبة هي 10 أيام.
- تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق.
- الوثائق الواجب الاطلاع عليها جميع الدفاتر والمستندات المحاسبية والتصريحات الجبائية.

ويتم ارفاق الاشعار بميثاق المكلفين بالضريبة.

2) إشعار إعادة التقييم:

بعد قيام الإدارة الضريبية بإعلام المكلف بعملية التحقيق تتم المراقبة في عين المكان، ثم تأتي عملية اشعاره بإعادة التقييم وتضمن الاشعار ما يلي:

- إعطاء مهلة للمكلف مقدرة ب 40 يوم لإبداء ملاحظاته.
- الإشارة الى إمكانية إعطاء التفسيرات الشفوية التي يطلبها المكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ الأولي.
- الإشارة الى عدد الأوراق الذي يحتويها التبليغ والتي عددها 5 أوراق.
- تحتوي الورقة الأولى على الاشعار بالتسوية بعد التحقيق في المحاسبة.
- تحتوي الورقة الثانية على تذكير المكلف بالموقف الضريبي لمؤسسته.
- تحتوي الورقة الثالثة والرابعة والخامسة على الملاحظات والاستنتاجات التي توصل اليها المحققون.
- فحص المحاسبة من حيث الشكل وفقا للمواد من 09 الى 11 من القانون التجاري ومسك جميع السجلات والدفاتر القانونية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- فحص المحاسبة من حيث المضمون وهذا من خلال فحص المحققين للاغفالات والأخطاء التي ترتكب على مستوى القيود المحاسبية.
- مرحلة التصفية: بعد تشخيص الأخطاء الإغفالات المرتكبة في التسجيلات المحاسبية تقوم مصلحة التحقيق بإحصاء الأوعية الضريبية غير المصرح بها لتصفية الضرائب والرسوم الإضافية مع غرامات الوعاء كخطر جبائي مؤكد ويعتبر هذا الأخير تكلفة إضافية للمؤسسة موضوع الرقابة الجبائية.

3) إشعار إعادة التقييم النهائي:

وهذا بعد انقضاء 40 يوما الممنوحة للمكلف بالضريبة لإبداء رأيه في التبليغ الأولي حسب المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، يتضمن هذا الاشعار ثلاثة أوراق هي:

الورقة الأولى تحتوي على المعلومات التي احتواها الاشعار بالتحقيق.

الورقة الثانية والثالثة يتم فيها الإشارة الى التسويات المرسلة في التبليغ الأولي وتأكيدها حيث في غياب الرد تبلغ المؤسسة بالضرائب المستخرجة في الاشعار الأولي دون تعديل.

4) الأعمال الختامية لعملية التحقيق:

يقوم الأعوان الجبائيين بعد الانتهاء من عملية الرقابة بإعداد الورد الفردي حيث تم فيه تبيان جميع الحقوق والضرائب والرسوم المستخرجة مع مختلف الغرامات، وتم تسجيل الورد الفردي كسند قانوني للتحصيل، مع وضع الختم ورقم التسجيل وتم إعداد تقرير نهائي يتضمن كل من التسمية الاجتماعية والمقر وعنوان ونشاط المكلف، ورقم القضية بالإضافة إلى التسويات المنجزة، وتم إعداد ثلاث نسخ ترسل كل نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب، ملف التحقيق، الملف الجبائي.

ملاحظة:

يمكن للمكلف بالضريبة تجنب دفع الغرامات حسب المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية حيث يمكنه الاستفادة بما يسمى بالتخفيض المشروط، ومن أجل الحصول على هذا التدبير يتعين على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي لدى السلطة المختصة يلتمس من خلاله هذا التخفيض مع إلزامية إجراء أي طعن نزاعي، وبعدها تبلغ الإدارة الجبائية في أجل أقصاه 30 يوما عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام يبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض من غرامات الوعاء والتحصيل وهذا بعد دفعه للحقوق والضرائب الرئيسية بصفة كلية، ويمنح أجل 30 يوما للمكلف بالضريبة من أجل إبداء قبوله أو رفضه، وفي حالة قبول المكلف بالضريبة وإمضاء العقد فإنه يبلغ بقرار التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام.

المبحث الثاني: إجراءات سير عملية الرقابة الجبائية

تمر عملية الرقابة الجبائية عبر عدة مراحل، المتمثلة في الإجراءات الأولية التي تسبق عملية الرقابة والتي هي من صلاحيات المديريات ومراكز الضرائب من طرف المكلفين بعملية الرقابة، ويليها التحقيق المحاسبي لتختتم بجملة من الإجراءات الختامية للكشف عن التهرب الضريبي ومكافحته، ومن خلال دراستنا لملف من بين الملفات الخاضعة لعملية الرقابة لدى مديرية الضرائب سنتطرق لهذه المراحل.

المطلب الأول: الإجراءات الأولية لعملية الرقابة الجبائية

بعد حصول الأعوان المكلفون بالرقابة الأمر بالمهمة ممضاة من المدير الفرعي للرقابة الجبائية وتكليفهم بالقضية المسندة لهم، يقوم المحققون خلال المرحلة الأولى من التحقيق بإشعار المكلف بالتحقيق ومنحه مهلة عشرة (10) أيام ابتداءا من تاريخ استلام الاشعار من أجل تحضير مختلف الدفاتر والوثائق الإجبارية والمتعلقة بسنوات التحقيق.

أولا: التعريف بالمؤسسة محل التحقيق

سنقوم بدراسة ملف جبائي لشخص طبيعي صاحب عيادة طبية لتكون الدراسة من الناحية الجبائية والمحاسبية.

- الشكل القانوني: شخص طبيعي
- طبيعة النشاط الممارس: طبيب اخصائي
- العنوان: ولاية المدية
- تاريخ بداية النشاط: /
- النظام الجبائي: نظام الربح الحقيقي
- الضرائب والرسوم الخاضع لها: IRG/S ، TAP، TVA،IRG

ثانيا: الاشعار بالتحقيق

حسب الإجراءات القانونية تم إشعار المؤسسة محل الرقابة الجبائية بالتحقيق المحاسبي بتاريخ 2022/04/10 عن طريق إشعار بالمراقبة مسلما يد بيد للمكلف تحت رقم 320 وهذا لسنة 2018 مرفوق بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مع رسالة موصى عليها بإشعار بالاستلام يتضمن هذا الاشعار: تاريخ التحرير، اسم ولقب المكلف، طبيعة النشاط، العنوان الكامل لمقر المؤسسة، رقم التسجيل، رقم الملف الجبائي، سنوات التحقيق، أنواع الضرائب المراد التحقيق فيها، عبارة "تجدون رفقة هذا الاشعار ميثاق المكلف بالضريبة" وعبارة " لكم الحق في اختيار مستشار جبائي" ، امضاء المحققان ورئيس فرقة التحقيقات.

ثالثا: تحديد أنواع الضرائب والرسوم الخاضع لها المكلف بالضريبة

بما أن النشاط متمثل في طبيب اخصائي فهو يخضع ل:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)
- الضريبة على الرواتب والأجور (IRG/S)
- الرسم على القيمة المضافة (TVA)
- الرسم على النشاط المهني (TAP)

المطلب الثاني: دراسة وتحليل الملف الجبائي

يقوم المحققان خلال الفترة التي يمنحها القانون للمكلف بالضريبة والمتمثلة في عشرة (10) أيام لتحضير مختلف الدفاتر والوثائق الإجبارية والمتعلقة بسنوات التحقيق، بدراسة وتحليل الملف الجبائي.

أولا: إعداد استمارات التحقيق:

بعد قيام المحققان بدراسة وتحليل الملف الجبائي، تأتي عملية ملأ الاستمارات الخاصة بعملية التحقيق والتي تتمثل في:

- **إعداد حالة المقارنة للميزانيات:**

هي وثيقة تظهر جانب الأصول والخصوم للمؤسسة الخاصة بالسنوات المعنية بالتحقيق، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة خاصة حساب المخزونات، زبائن، موردون، وحسابات ديون أخرى إضافة الى حسابات الخزينة.

- **إعداد كشف المحاسبة:**

يتم اعداد هذا الكشف بناءا على جدول حساب النتائج للسنوات المعنية بالتحقيق، يسمح هذا الكشف بمعرفة وتقدير رقم الأعمال ومختلف الأعباء وتحديد النتيجة الصافية ومعدلها.

- **اعداد تلخيص التصريحات الشهرية (G50):**

هي وثيقة تحتوي على جداول تظهر جميع المعلومات المتعلقة بالتصريحات الشهرية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، الرسم على القيمة المضافة (TVA)، الرسم على النشاط المهني (TAP)، الضريبة على الرواتب والأجور (IRG\S).

ثانيا: إطلاق عملية البحث عن المعلومة الجبائية

يقوم المحققان بإرسال بطاقية أشغال الى المديرية الجهوية، ويتم إرسال طلب معلومات في إطار حق الاطلاع الممنوح لهما قانونيا الى جميع البنوك على مستوى الولاية والى الموردين وجميع المؤسسات والإدارات العمومية التي لها علاقة بنشاط المكلف، ولهذه العملية أهمية كبيرة في عملية التحقيق.

المطلب الثالث: التحقيق الميداني في المحاسبة

بعد انقضاء الآجال القانونية المحددة لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة، وبعد الاشعار بالتحقيق ودراسة الملف الجبائي، انتقل المحققان ورئيس فرقة التحقيق بتاريخ

2022 /4/20 على الساعة الحادية عشر صباحا كما هو مبين في الاشعار الى مقر العيادة الطبية، حيث تم استقبالهم من طرف المكلف ليتم معاينة مقر العيادة وتحرير محضر معاينة يتضمن كل الموجودات ويتم امضاء المحضر من طرف المحققان ورئيس فرقة التحقيق والمكلف بالضريبة بنفس اليوم.

تضمن محضر المعاينة ما يلي:

الآلات والمعدات:

- جهاز تخطيط القلب سنة الشراء 2019
- جهاز الاشعة سنة الشراء 2019
- 2 أسرة فحص
- ميزان

معدات مكتب:

- مكتب خاص بالطبيب يحتوي على هاتف ثابت
- 3 كراريس

قاعات الانتظار:

- 2 قاعات للنساء والرجال

الفحوصات اليومية:

- صرح المكلف (الطبيب) بعدد المرضى اليومي ب 7 مرضى

الأتعاب:

- الفحص العادي: 1000 دج
- الفحص باستعمال الأشعة 1200 دج

عدد العمال:

- عاملة واحدة
- الاجر الشهري للعاملة 30.000 دج

المبحث الثالث: الإجراءات الختامية لعملية الرقابة الجبائية

نتطرق في هذا المبحث الى إجراءات الاختتام التي تتمثل في تبليغ نتائج التحقيق للمكلف بالضريبة عن طريق التبليغ الأولي، ثم إعادة التقييم وهذا بعد قيام المكلف بالطعن في التبليغ الأولي، ثم اعداد التبليغ النهائي وتحرير تقرير عملية التحقيق ثم ارجاع الملف الجبائي.

المطلب الأول: تبليغ النتائج الأولية للمكلف بالضريبة

التبليغ الأولي هو إجراء قانوني يقوم به المحققان لتحديد النقائص والملاحظات ومناقشتها مع المكلف بالضريبة.

لقد نتج عن التحقيق المحاسبي والجبائي للسيد: ع.م الممارس لنشاط طبيب أخصائي الكائن بالمدية المنطلق بتاريخ 2022/04/01 بإشعار بالمراجعة رقم 205 بتاريخ 2022/03/20 وهذا للسنة الغير ساقطة بالتقادم سنة 2018 المعنية بالتحقيق للضريبة على الدخل الإجمالي.

النظام الجبائي: بما أن النشاط متمثل في طبيب أخصائي فانه خاضع لما يلي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) طبقا للمواد من 85 الى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الضريبة على الرواتب والأجور (IRG/S) طبقا لنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الرسم على النشاط المهني (TAP) بنسبة 02% طبقا للمواد من 217 الى 219 من نفس القانون.
- الرسم على القيمة المضافة (TVA) بنسبة 07% طبقا للمادة 21 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

المحاسبة من الناحية الشكلية:

من خلال التحقيق في شكل المحاسبة نجد أن المكلف لا يملك سجلات.

- سجل الإيرادات والنفقات: غياب كلي لهاته السجلات
- سجل التقويم: غياب كلي لهذا السجل
- سجل الأجرة: غياب كلي لهذا السجل

المحاسبة من الناحية الموضوعية: سجلت عليها النقائص التالية:

لسنة 2018

وجود فرق في الإيرادات المهنية خارج الرسم بمبلغ 1.454.400,00 دج خارج الرسم والناتج عن عدد المرضى اليومي والمقدرة ب 12 مريض يوميا بمبلغ أتعاب يقدر ب 12000,00 دج خارج الرسم للمريض الواحد و04 أيام في الأسبوع من العمل وهذا حسب ما هو مصرح به في محضر المعاينة.

تأسيس رقم الأعمال:

بناءا على الملاحظات المذكورة في المحاسبة من الناحية الموضوعية والشكلية وكذا المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية يتم تأسيس الإيرادات والربح.

الجدول رقم1: تأسيس الإيرادات (تبليغ أولي)

عدد المرضى اليومي	الأتعاب اليومية للمريض	عدد أيام العمل في السنة	الإيرادات المستخرجة
12	1.200,00دج	220	3.168.000,00دج

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم 2: تأسيس الربح (تبليغ أولي)

البيان	2018
– الإيرادات المستخرجة	3.168.000,00
– هامش الربح 50%	%50
– الربح المستخرج الجديد	1.584.000,00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم 3: جدول يبين الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) (تبليغ أولي)

البيان	2018
– الربح المستخرج الجديد	1.584.000,00
– الربح المصرح به	319.600,00
– الحقوق المستخرجة	316.800,00
– الحقوق المصرح بها	63.920,00
– الفرق في الحقوق	252.880,00
– الزيادات	63.220,00
مجموع الحقوق والغرامات	316.100,00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثاني: تبليغ النتائج النهائية لعملية التحقيق المحاسبي

بعد انقضاء الآجال القانونية والمقدرة ب 40 يوم لكل تبليغ، وبعد رد المكلف عن التبليغ الأولي، قام المحققان بتبليغ النتائج النهائية للمكلف عن طريق التبليغ النهائي.

ردا على الإرسال الوارد الى مديرية الضرائب لولاية المدية بتاريخ 2022/10/29 تحت رقم.... والى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتاريخ 2022/10/30 والمتضمن الملاحظات التالية:

1/ تقولون أنه في سنة 2018 قمتم بأداء مناسك الحج لمدة 40 يوم وعليه تطلبون أخذها بعين الاعتبار في التأسيس للإيرادات والربح.

2/ تقولون أنكم استدعيتم للملتقيات قصد دراسة أمور خاصة بنشاطكم.

3/ تطلبون أخذ الأسس المصرح بها بعين الاعتبار.

بعد دراسة الملاحظات كان الرد كالتالي:

1/ نعلمكم أنه تم أخذ طلبكم المبرر ببطاقة الحج ورقم جواز السفر الدولي تحت رقم.... وعليه سوف يتم أخذ مدة 40 يوما في التأسيس.

2/ نعلمكم انه بالنسبة للملتقيات والاجتماعات لم تأخذ بعين الاعتبار وهذا لعدم تقديم أي مبرر يخص ذلك.

3/ بخصوص الأسس المصرح بها مأخوذة بعين الاعتبار في التبليغ الاولي.

الجدول رقم 4: جدول تأسيس الإيرادات (تبليغ نهائي)

عدد المرضى اليومي	الاتعاب اليومية للمريض	عدد أيام العمل في السنة	الإيرادات المستخرجة
12	1.200,00دج	180 يوم	2.592.000 دج

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم 5: جدول تأسيس الربح (تبليغ نهائي)

البيان	2018
– الإيرادات المستخرجة	2.592.000
– هامش الربح 50%	%50
– الربح المستخرج الجديد	1.296.000

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم 6: جدول يبين الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) (تبليغ نهائي)

البيان	2018
– الربح المستخرج الجديد	1.296.000
– الربح المصرح به	319.600,00
– الحقوق المستخرجة	259.200
– الحقوق المصرح بها	63.920,00
– الفرق في الحقوق	195.280
– الزيادات	29.292
مجموع الحقوق والغرامات	224.572

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المطلب الثالث: إعداد تقرير عملية التحقيق وارجاع الملف الجبائي

هو اخر إجراء يقوم به المحققان في عملية التحقيق الجبائي، حيث يتم ملأ بطاقية نهاية أشغال التحقيق التي تحتوي على رقم التعريف الجبائي، رقم القضية، اسم ونشاط المؤسسة، رقم وتاريخ الاشعار بالتحقيق، تاريخ نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، تاريخ التبليغ الاولي لإعادة التقويم والتبليغ النهائي لنتائج عملية التحقيق.

بعد ملأ تقرير عملية التحقيق يرفق بنسخة من الوثائق التالية:

- الاشعار بالتحقيق.
- التبليغ الأولي لإعادة التقويم.
- الرد على الاقتراحات.
- التبليغ النهائي.
- الجداول.
- حالة المقارنة للميزانيات.
- كشف المحاسبة.

يتم ختم وتوقيع كل من بطاقية نهاية أشغال التحقيق وتقرير عملية التحقيق من طرف المحققان ورئيس فرقة التحقيق، ثم إرسالهما إلى المديرية الجهوية للضرائب بالبليدة.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل الى دراسة حالة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية المدية وبالضبط المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، حيث تم تقديم المديرية والتعرف على هيكلها التنظيمي ومن خلالها تم دراسة ملف جبائي خاضع للرقابة الجبائية لدى مديرية الضرائب ونتج عن ذلك بعض التجاوزات والأخطاء التي ارتكبها المكلف للتهرب من دفع الضريبة، إضافة الى اثبات المحققين لنجاعة الرقابة الجبائية في التصدي لظاهرة التهرب الضريبي.

الخاتمة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لدور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي تم التعرف على الضريبة باعتبارها أحد الركائز الأساسية لتمويل الإيرادات العامة للدولة، كما تم ابراز مدى خطورة التهرب الضريبي الذي يساهم في إضعاف خزينة الدولة من حيث مصادر وايرادات الدولة.

وأيضا تم تناول الرقابة الجبائية ودورها الفعال في مكافحة التهرب الضريبي ومتابعة مدى التزام المكلفين بأداء التزاماتهم الجبائية وكذا اكتشاف أي تحايل او انحراف في التصريحات الجبائية.

ولتأكيد ما تم التوصل اليه من خلال هذه الدراسة تم القيام بدراسة تطبيقية على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية بولاية المدية حيث تم دراسة ملف جبائي لمكلف متهرب من الضريبة خاضع للرقابة الجبائية.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: التهرب الضريبي ظاهرة يتبناها المكلف بغرض تجنب التزاماته اتجاه الدولة تعتبر صحيحة لأن المكلف يقوم بإخفاء جزء من نشاطه أو تقديم بيانات غير دقيقة لتحقيق منافع شخصية على حساب المصلحة العامة.

الفرضية الثانية: الرقابة الجبائية الية أساسية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي نظرا لدورها الفعال في الكشف عن الأخطاء والتلاعبات في التصريحات الجبائية والتأكد من مدى التزام المكلفين بدفع الضريبة وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي وهذا من خلال دراسة حالة التي تم القيام بها حيث وجدنا أن الرقابة الجبائية تساهم بشكل فعال في تحصيل الإيرادات الضريبية المستحقة وتعزيز الامتثال الضريبي وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

- التهرب الضريبي هو أسلوب يلجأ اليه المكلف لتفادي دفع الضريبة، ويعد مخالفة قانونية يعاقب عليها القانون وذلك نظرا للآثار السلبية المترتبة على اقتصاد الدولة.
- تعقيدات النظام الضريبي وعدم استقراره نتيجة التعديلات المستمرة على القوانين، الأمر الذي أعاق فهم النصوص القانونية والالتزام بها.
- التهرب الضريبي سلوك يهدف الى تقليل الموارد المالية المتاحة للدولة والتي تعد مصدرا رئيسيا لتمويل نفقاتها العامة.
- الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات التي تعتمدها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات الضريبية وضمان التزام المكلفين بواجباتهم الجبائية وفقا للقوانين المعمول بها.
- تعد الرقابة الجبائية أداة أساسية لمكافحة التهرب الضريبي.

التوصيات:

- نشر الوعي الضريبي وتنظيم حملات توعوية حول أهمية الضريبة لتغيير النظرة السلبية اتجاه الضريبة.
- تبسيط النصوص والقوانين الضريبية لتسهيل استيعابها وتطبيقها من قبل المكلفين بالضريبة.
- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهربين لمنعهم من مخالفة القوانين الضريبية.
- رقمنة النظام الجبائي لضمان تتبع المعاملات التجارية والمالية مما يسهل الكشف المبكر عن حالات التهرب الضريبي.
- تعزيز فعالية أجهزة الرقابة الجبائية وذلك بتزويدها بالإمكانيات البشرية والتقنية والتكوين المستمر للمراقبين حول أساليب التهرب الضريبي الحديثة.

أفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمت بها والنتائج المتوصل اليها قد تظهر افاق جديدة للبحث:

دور التحول الرقمي في الإدارة الجبائية في تحسين فعالية الرقابة الجبائية.

أثر الرقابة الجبائية على تحسين مردودية الخزينة العمومية.

قائمة المصادر والمراجع

باللغة العربية

أولا: الكتب:

1. بن عمارة منصور، **إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
2. حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2011.
3. زينب حسين عوض الله، **مبادئ المالية العامة**، دار الجامعية، مصر، 1998.
4. سعيد عبد العزيز، عثمان شكري رجب، **اقتصاديات الضرائب، سياسات، نظم، قضايا معاصرة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.
5. سالم محمد الشوابكة، **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، دار الثقافة، الأردن، 2015.
6. سوزي عدلي ناشد، **أساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي، لبنان، 2009.
7. سهام كردودي، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
8. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
9. موفق محمد عبده، **التهرب الضريبي في الفقه الاقتصادي الإسلامي**، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات والرسائل الجامعية:

1. أمير جازية، **نجاعة النظام الجبائي واشكالية الغش**، أطروحة دكتوراه، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2019/2018.
2. أولاد سالم عبد الرؤوف، **التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2024/2023.

3. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2011.
4. عائشة زوليخة، كريمة دباح، **دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي**، مذكرة ماستر، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2017/ 2018.
5. لجلط هشام، **الأساليب الحديثة للرقابة الجبائية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 2014/2013.
6. محمود حمام، **النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2010/2009.

ثالثا: المقالات:

1. برباوي كمال، عبود ميلود، **الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام، الأهداف والطرق، العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل**، الهقار للدراسات الاقتصادية، العدد2، جوان 2018، جامعة تندوف، تندوف، الجزائر.
2. بن بعلاش خاليدة، **مكافحة الغش والتهرب الضريبي**، المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، مجلد 5، العدد 2، نوفمبر 2021، جامعة تيارت، تيارت، الجزائر.
3. صبرين بوعزة، **الرقابة الجبائية كاستراتيجية لحماية المال العام من التهرب الضريبي**، الفكر القانوني والسياسي، المجلد 7، العدد2، نوفمبر 2023، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر.
4. عوادي مصطفى، رحال نصر، **الرقابة الجبائية ودورها في الحد من الغش والتهرب الضريبي**، الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد2، العدد 1، مارس 2019، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر.
5. عوادي مصطفى وآخرون، **التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر**، الاقتصاد المال والأعمال، المجلد1، العدد1، ديسمبر 2016، جامعة الوادي، الجزائر.

6. ميسون عبد الكريم أحمد، **تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي**، دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 30، جامعة بغداد، 2015.

رابعا: المداخلات:

1. بوشنافة الصادق، **ظاهرة التهرب الضريبي مشكل يعرقل تطبيق النظام الضريبي**، تفعيل النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 21 نوفمبر 2019.
2. ناصر شارفي، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي**، الرقابة الجبائية في الجزائر جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 29 أكتوبر 2015.

خامسا: القوانين:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 43، المؤرخة 2005/06/22.
2. المرسوم التنفيذي رقم 177-76، المؤرخ في 2006/09/18، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيته، الجريدة الرسمية، العدد 49، المؤرخة في 2004/09/04.
3. قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2025.
4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2017.
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2025.
6. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، نشرة 2025.

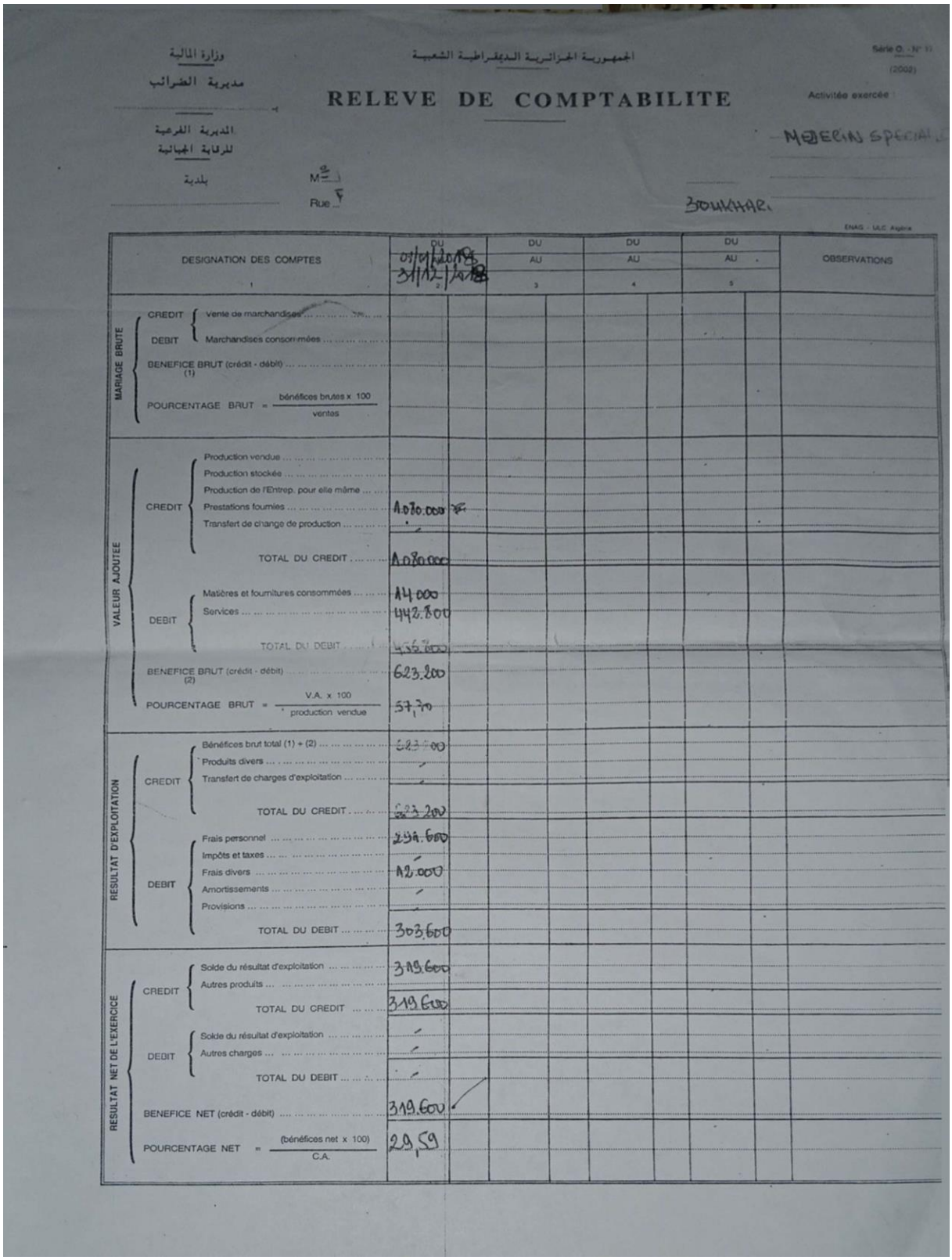
باللغة الأجنبية:

المواقع الالكترونية:

المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz.index.php

الملاحق

الملحق رقم (1): الميزانية



وزارة المالية
مديرية الضرائب
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
بلدية
M=
Rue F

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série G - N° 11
(2002)

RELEVE DE COMPTABILITE

Activitée exercée : MEDECIN SPECIALISTE

BOUKHAR.

ENAG - ULC Alger

DESIGNATION DES COMPTES	DU 01/01/2018 AU 31/12/2018	DU AU	DU AU	DU AU	OBSERVATIONS
1	2	3	4	5	
MARGE BRUTE					
CREDIT — Vente de marchandises					
DEBIT — Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = bénéfices brutes x 100 / ventes					
VALEUR AJOUTEE					
CREDIT — Production vendue					
Production stockée					
Production de l'Entrep. pour elle même					
Prestations fournies	1.070.000				
Transfert de charge de production	-				
TOTAL DU CREDIT	1.070.000				
DEBIT — Matières et fournitures consommées	14.000				
Services	442.800				
TOTAL DU DEBIT	456.800				
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)	623.200				
POURCENTAGE BRUT = V.A. x 100 / production vendue	57,70				
RESULTAT D'EXPLOITATION					
Bénéfices brut total (1) + (2)	623.200				
CREDIT — Produits divers	-				
Transfert de charges d'exploitation	-				
TOTAL DU CREDIT	623.200				
DEBIT — Frais personnel	294.600				
Impôts et taxes	-				
Frais divers	12.000				
Amortissements	-				
Provisions	-				
TOTAL DU DEBIT	303.600				
RESULTAT NET DE L'EXERCICE					
Solde du résultat d'exploitation	319.600				
CREDIT — Autres produits	-				
TOTAL DU CREDIT	319.600				
DEBIT — Solde du résultat d'exploitation	-				
Autres charges	-				
TOTAL DU DEBIT	-				
BENEFICE NET (crédit - débit)	319.600				
POURCENTAGE NET = (bénéfices net x 100) / C.A.	29,59				

الملحق رقم (2): ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

قسم الرقابة والتحقيقات الجبائية

مديرية الرقابة الجبائية

ميثاق
المكلف بالضريبة
الخاضع للرقابة

منشورات 2025